



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 12466.001951/2008-73  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9303-014.096 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 21 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MICHELIN ESPÍRITO SANTO COMÉRCIO, IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES LTDA

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 24/04/2008

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).**

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos. As normas nacionais destinadas a definir institutos para fins de benefícios fiscais, de metrologia, ou de trânsito, entre outras, são irrelevantes para a finalidade de classificar internacionalmente uma mercadoria, nos seis dígitos iniciais do Código NCM (que equivalem ao Código SH). Normas regionais, no âmbito do MERCOSUL, são relevantes para determinar o sétimo (item) e o oitavo (subitem) dígitos da classificação, na NCM.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PNEUS. SPRINTER. FURGOVAN. RENAULT MASTER. FURGÕES. CÓD. SH 4011.99. CÓD NCM 4011.99.90.**

A classificação de pneumáticos novos, de borracha (posição 4011) do tipo utilizado em camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos (SUV) e semelhantes (*no caso, veículos Sprinter Chassi 313 CDI, Furgovan 6000 e Renault Master*), deve ser efetuada no código SH 4011.99, visto que tais pneus não se destinam a “ônibus ou caminhões”, nem a nenhuma das categorias presentes nas subposições de primeiro nível da posição 4011, cabendo a adoção da subposição de primeiro nível residual (“9”). Da mesma forma, por não serem os pneus utilizados em nenhuma das funções expressamente nominadas nas subposições de segundo nível do código 4011.9, o sexto dígito igualmente será o residual (“9”). No âmbito do MERCOSUL, tal código possui um único desmembramento de item (“1” ou “9”), em função da largura, e, não se enquadrando a mercadoria no item “1”, cabe novamente a adoção do sétimo dígito “9”, que não é desmembrado em subitens. Portanto, o Código NCM da mercadoria é 4011.99.90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Semiramis de Oliveira Duro (Suplente convocada), Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (Suplente convocado) Erika Costa Camargos Autran e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergências interposto pela **Fazenda Nacional**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-006.414**, de 23/04/2019 (fls. 397 a 415)<sup>1</sup>, proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo trata de **Autos de Infração** (fls. 02/24), lavrados para exigir diferenças do Imposto sobre Produtos Industrializados (**IP**I)-importação, de Contribuição para o **PIS/PASEP**-importação, **COFINS**-importação e multas, decorrentes da **reclassificação fiscal de mercadorias** importadas por meio da Declaração de Importação (DI) n. 08/0594012-4, registrada em 24/04/2008 (fls. 25 a 38), na Alfândega do Porto de Vitória/ES.

Na descrição dos fatos (fls. 4/5), a Fiscalização relata que haveria divergência na descrição das mercadorias e, conseqüentemente, na classificação na NCM e TIPI vigentes, das seguintes mercadorias importadas: (a) na **Adição 001**, o importador descrevera: “*Pneus novos, radiais de borracha, para ônibus e caminhão, ref.: 225/70 R15 C 112R Agilis 81 TL-137763, marca: **Michelin***”, classificando-os no código **4011.20.90** da TEC/TIPI; e (b) na **Adição 009**,

---

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

consignara: “Pneus novos, radiais de borracha, **para ônibus e caminhão**, ref.: 205/75 R16 C 110R Agilis 81 TL-137768, marca: **Michelin**, classificando-os no mesmo código, **4011.20.90** da TEC/TIPI. No entendimento da Fiscalização, a descrição correta da mercadoria declarada deveria ser: *Pneus novos, radiais, de borracha, para camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos (“SUV”), etc.*, classificação NCM **4011.99.90** (Borracha e suas obras - Pneumáticos novos, de borracha, Outros: Outros - Outros). A Fiscalização informa ainda que, as mercadorias importadas na Adição 009 foram objeto da Solução de Consulta SRRF/DIANA 9ª RF n. 115, de 14/03/2007 (fls. 45 a 51), com a classificação na NCM 4011.99.90. Em razão da reclassificação, foram exigidas as **diferenças do IPI-importação** (alíquota de 2% para 15%), **da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação**, acrescidas de multa de ofício e juros, bem como das seguintes penalidade aduaneiras: (a) 1% do valor aduaneiro por **classificação incorreta** e 30% do valor aduaneiro em razão da falta de licenciamento não-automático das mercadorias reclassificadas.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 55 a 191, para o IPI e para as contribuições, assim como para a multa por falta de licença, alegando, em síntese, que: (a) durante o despacho aduaneiro, a Fiscalização constatou que a classificação fiscal efetuada para os pneumáticos estaria incorreta, porque eles não se classificariam no código 4011.20.90 (próprios para ônibus e caminhões) e, sim, no código 4011.99.90 da TEC/TIPI, utilizáveis em camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos, etc.); (b) os pneus novos importados, radiais, de borracha, para caminhões de pequeno porte, nas dimensões 225/70 R15 C 112R Agilis 81 TL e 205/75 R16 C, 110 R Agilis 81 TL destinam-se a veículos profissionais, cujas características básicas são o transporte de carga e/ou de passageiros; (c) os pneumáticos de referência 225/70 R15 C 112R Agilis 81 TL são utilizados em veículos Sprinter Chassi 313 CDI, cuja capacidade de carga útil é de 1.875 kg. e de peso bruto total de 3.550 kg, conforme folder anexado à defesa; (d) os pneumáticos de referência 205/75 R16, 110 R Agilis 81 TL são próprios para veículos Furgovan 6000 (furgão), da empresa Agrale, e para veículos Renault Master, adicionando que tais veículos classificam-se como “caminhão monobloco”; e (e) todo veículo fechado, com cabina e compartimento de carga inseparáveis, constituindo um corpo único, com capacidade de carga útil igual ou superior a 1.500 kg, seria um caminhão monobloco.

A **DRJ - Recife/PE** apreciou a Impugnação em decisão consubstanciada no Acórdão n. **11-46193**, de 25/05/2014 (fls. 207 a 236), considerando **improcedentes** as razões de defesa, concluindo que as regras do Sistema Harmonizado e as RGC são o suporte legal para a classificação de mercadorias na NCM, e que os pneumáticos novos, radiais, de borracha, para camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos etc. classificam-se no código da NCM **4011.99.90**.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 243 e 288 a 318, em que reitera as razões veiculadas em sua Impugnação, reafirmando, basicamente, que: (a) os produtos foram corretamente classificados, conforme suas características técnicas, sendo descabida a reclassificação fiscal procedida pelo Fisco, o que já foi reconhecido para a empresa em outros processos (PAF n. 12466.001558/2009-61, 12466.000546/2008-38 e 12466.000129/2009-76, todos proferidos em primeira instância administrativa/DRJ, em Florianópolis); e (b) foi emitida LI (licença de importação) para as mercadorias, sendo descabida a penalidade aplicada, com fulcro na ADN n. 12/1997 (no presente caso as mercadorias foram corretamente descritas e não houve má fé ou fraude por parte do Contribuinte).

O Recurso Voluntário, então, foi submetido à apreciação da Turma julgadora do CARF, sendo exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-006.414**, de 23/04/2019 (fls. 397 a 415), que conheceu em parte do recurso e na parte conhecida, **deu-lhe provimento**. Nessa decisão, o Colegiado assentou que, segundo suas características técnicas, os veículos que os utilizam, com capacidade de carga acima de 1.500 kg, podem ser considerados como ônibus ou caminhões, por análise da posição 8704 da NCM e da IN RFB n.º 237/2002, sendo os pneumáticos radiais novos de borracha utilizados em veículos do tipo furgões ou do tipo caminhões leves classificados no código NCM/TEC **4011.20.90**.

#### Da matéria submetida à CSRF

Cientificada da decisão/CARF, a **Fazenda Nacional** apresentou Recurso Especial (fls. 417 a 456) apontando divergência jurisprudencial quanto “*à classificação fiscal de pneus radiais novos de borracha com determinadas características técnicas, para utilização em camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos (SUV) e semelhantes*”. No especial, sustenta que deve ser adotada a classificação conferida pelo Fisco no lançamento. Objetivando comprovar a divergência, indicou como paradigma o Acórdão n.º 3401-005.321 (Acórdão que rejeitou Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3401-003.498, de 24/04/2017).

Analisando-se os arestos (recorrido e paradigma), concluiu-se que no **Acórdão recorrido**, o Colegiado classifica os pneus novos de borracha de que trata na posição 4011.20.90, segundo suas características técnicas, e que os veículos que os utilizam, com capacidade de carga acima de 1.500 kg, podem ser considerados como ônibus ou caminhões, por análise da posição 8704 da NCM e da IN RFB n.º 237/2002. Já no **Acórdão paradigma** colacionado, diferentemente do recorrido, firmou-se o entendimento no sentido de que “vans, furgões e utilitários” não podem ser considerados como caminhões e ônibus, porquanto tal procedimento desrespeita frontalmente as disposições da RGI n. 6 (valor legal no texto da Subposição) e da RGC n. 1 (valor legal no texto do Item). Assim, em sede de Análise de Admissibilidade de Recurso Especial, restou concluído que as mercadorias de ambos os casos se assemelham quanto aos elementos determinantes para a classificação fiscal, mas as decisões culminaram em resultados diferentes. Desse modo, entendeu-se caracterizado o dissídio jurisprudencial, tendo o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº - 4ª Câmara, de 09/08/2019 (fls. 470 a 473), **dado seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Acórdão n.º **3402-006.414**, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho que lhe deu seguimento, o Contribuinte apresentou suas **contrarrrazões** de fls. 481 a 494, requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, visto que a classificação fiscal adotada na DI (NCM 4011.20.90) é a correta, por se tratar de pneumático com especificação que indica sua aplicação e uso em veículos comerciais leves, de transportes de cargas.

O processo, então, foi distribuído, por sorteio, a este Conselheiro, em 22/09/2022, para dar seguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-014.096 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 12466.001951/2008-73

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela **Fazenda Nacional** é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial - 4ª **Câmara**, de 09/08/2019, exarado pelo Presidente da 4ª **Câmara**/3ª Seção do CARF, às fls. 470 a 473, sendo clara a divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Portanto, **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### Do Mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência resume-se “...à *classificação fiscal de pneus radiais novos de borracha com determinadas características técnicas, para utilização em camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos (SUV) e semelhantes*”.

Segundo a Fiscalização, os pneus estão incorretamente descritos na Declaração de Importação nº 08/0594012-4, na **Adição 001** (“*Pneus novos radiais de borracha, para ônibus e caminhão (ref.: 225/70 R15C AGILIS81 112R TL - 137763 marca: MICHELIN)*”) e na **Adição 009** (“*Pneus novos radiais de borracha, para ônibus e caminhão, ref.: 205/75R16C 110R AGILIS 81 TL-137768, marca: MICHELIN)*”). Entende a fiscalização que a descrição deveria remeter a “*PNEUS NOVOS RADIAIS DE BORRACHA, para uso em camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos (SUV) e semelhantes*”, pois foi o que de fato se verificou, no caso.

O fundamento central utilizado pelo Fisco para refutar a classificação utilizada pelo Contribuinte é o de que os veículos aos quais são destinados os pneus (*vans, Pick-ups, utilitários e SUV*) não são considerados ônibus e nem caminhões.

Para análise da questão, é importante tecer algumas considerações sobre **(a)** a definição do critério a ser utilizado para classificação de mercadorias, para depois **(b)** promover a aplicação do critério definido ao caso em litígio, a exemplo do que concluiu este colegiado majoritariamente, no recente Acórdão **9303-013.347**, de 21/09/2022.

#### a) Critério a ser utilizado para classificação de mercadorias

A classificação de mercadorias se presta primordialmente à uniformização internacional. De nada adiantaria, por exemplo, pactuar alíquotas sobre o imposto de importação (ou restrições/proibições à importação) internacionalmente, se não fosse possível designar sobre quais produtos recai o acordo. A “Babel” de idiomas sempre foi um fator de dificuldade para o controle tributário e aduaneiro, e também para a elaboração de estatísticas de comércio internacional, e é agravada pelas diversas denominações que uma mercadoria pode ter mesmo dentro de um único idioma (v.g., no Brasil, a tangerina, também denominada de mexerica, bergamota ou mimosa, entre outros).

Embora tenha havido iniciativas no século XIX, na Europa, de confecção de listas alfabéticas de mercadorias, é em 29/12/1913, em Bruxelas, na segunda Conferência Internacional sobre Estatísticas Comerciais, que 29 países chegam à primeira nomenclatura de real importância, dividindo o universo de mercadorias em 186 posições, agrupadas em cinco capítulos: animais vivos, alimentos e bebidas, matéria-prima ou simplesmente preparada, produtos manufaturados, e ouro e prata. Depois de diversas iniciativas, como a Nomenclatura de Genebra, da década de 30 do século passado, e a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, de 1950, com o nome alterado, em 1974, para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira – NCCA, chega-se à Convenção do “Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias” (SH), aprovada em 1983, e que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1988.<sup>2</sup>

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os 160 países signatários, mas em suas relações com terceiros.<sup>3</sup> No Brasil, a referida convenção foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23/12/1988, com depósito internacional do instrumento de ratificação em 08/11/1988. Desde 1º de janeiro de 1989, a convenção é plenamente aplicável no Brasil, tendo, segundo entendimento dominante em nossa suprema corte, “*status*” de paridade com a lei ordinária.<sup>4</sup>

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) é uma nomenclatura estruturada sistematicamente buscando assegurar a classificação uniforme de todas as mercadorias (existentes ou que ainda existirão) no comércio internacional, e compreende seis Regras Gerais Interpretativas (RGI), Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, e 21 seções, totalizando 96 capítulos, com 1.244 posições, várias destas divididas em subposições de 1 travessão (primeiro nível) ou dois (segundo nível), formando aproximadamente 5.000 grupos de mercadorias, identificados por um código de 6 dígitos, conhecido como Código SH.<sup>5</sup>

Desde que não contrariem o estabelecido no SH, os países ou blocos regionais podem estabelecer complementos aos seis dígitos internacionalmente acordados, e utilizar a codificação inclusive para temas e tributos internos.

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que serve de base à aplicação da Tarifa Externa Comum (TEC), acrescenta aos seis dígitos formadores do código do Sistema Harmonizado mais dois, um referente ao item (sétimo dígito) e outro ao subitem (oitavo dígito).

---

<sup>2</sup> DALSTON, Cesar Olivier. *Classificando Mercadorias: uma Abordagem Didática da Ciência da Classificação de Mercadorias*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014, p. 182-187; BIZELLI, João dos Santos. *Classificação fiscal de mercadorias*. São Paulo: Aduaneiras, 2003, p. 14; e TREVISAN, Rosaldo. *A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática*. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 358-361.

<sup>3</sup> A Organização Mundial de Aduanas ([www.wcoomd.org](http://www.wcoomd.org)), gestora da Convenção do SH, destaca que, apesar de serem 160 as partes contratantes da convenção, seu texto é aplicado a 212 países.

<sup>4</sup> Sobre a estatura de paridade dos tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro com as leis, veja-se a ADIn n. 1.480-DF.

<sup>5</sup> Além do constante estabelecimento de atualizações na nomenclatura, decorrentes de descobertas e aperfeiçoamentos de novos produtos, há publicações complementares que auxiliam no processo de designação e classificação de mercadorias, como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH (expressando o posicionamento oficial do CCA-OMA), o índice alfabético do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas, publicado pelo CCA-OMA, os pareceres de classificação emitidos pelo Comitê do Sistema Harmonizado, criado pela convenção, e os atos normativos emitidos por autoridades nacionais a respeito de classificação de mercadorias.

A inclusão de um par de dígitos efetuada na NCM demandou ainda a edição de Regras Gerais Complementares (RGC) às seis Regras Gerais do SH (para disciplinar a interpretação no que se refere a itens e subitens) e de Notas Complementares.<sup>6</sup>

E, no Brasil, a NCM serve de base para a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), desde a TIPI de 1996, veiculada pelo Decreto n.º 2.092, de 10/12/1996.

Assim, se o Brasil, por exemplo, pactua internacionalmente as alíquotas máximas (no âmbito da Organização Mundial do Comércio - OMC) ou a alíquota extra-bloco (no âmbito do MERCOSUL) do imposto de importação para determinada classificação, tais pactos são aplicáveis ao que se entende internacionalmente abrangido por tal classificação.

Sendo a TIPI um mero reflexo do SH e da NCM, qualquer discussão sobre classificação de mercadorias para efeito de incidência do IPI deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

Acrescente-se, ainda, que a classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica *etc.*) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Cabe, por fim, ressaltar a pouca relevância do que se entende no âmbito do INMETRO, ou o Código de Trânsito Brasileiro, órgãos nacionais, e que não afetam em nada a classificação nos outros 159 países, que deve ser uniforme. Não pode o Brasil desejar sobrepor seus entendimentos nacionais ao acordado internacionalmente. Um pouco mais relevante, numericamente, embora também sem abrangência mundial, pelo que deve ser utilizada com cautela, a posição da associação latino-americana (ALAPA). Tais definições seriam significativas e até essenciais em discussões regionais, travadas no sétimo e no oitavo dígitos, ou eventualmente nacionais, caso houvesse acréscimo de dígitos nacionais (a exemplo do que acontecia na NBM - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, extinta em 1995).

#### **(b) Aplicação do critério ao caso em litígio**

O caso em análise versa sobre classificação para efeitos de tributação pelo IPI e pelas contribuições incidentes na importação, tema que, como se destacou no tópico anterior, apesar de tratar de tributo nacional, obedece a regras internacionais, aplicáveis a 160 países.

---

<sup>6</sup> Em 01/01/1995, tendo em vista o Tratado de Assunção, os entendimentos havidos no âmbito do Mercosul, e a publicação do Decreto n. 1.343, de 23/12/1994, a antiga Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), que utilizava dez dígitos (os seis do SH mais dois para itens e dois para subitens), deu lugar à Tarifa Externa Comum (TEC), uniformemente adotada por todos os membros do bloco. Tal evolução serviu de base à substituição, em 01/01/1997, após a publicação do Decreto n. 1.767, de 28/12/1995, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Mas a discussão jurídica enfrentada nos autos se refere mormente ao quinto dígito (subposição de primeiro nível), visto que a **posição 4011** (que corresponde a “**pneumáticos novos, de borracha**” é **consensual** entre as partes.

O primeiro passo para a classificação de qualquer mercadoria, segundo as Regras do SH, é sempre determinar a posição. E, no presente caso, poupa-se essa tarefa, diante do já revelado consenso na posição 4011.

O segundo passo é determinar a subposição de primeiro nível (quinto dígito), entre as opções previstas na Nomenclatura do SH, de caráter internacional, e que deve ser a mesma, esteja sendo a mercadoria importada ou comercializada no Brasil ou em outra das 160 partes contratantes. É o que reza a Regra Geral Interpretativa 6 (RGI-6) do SH:

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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que **apenas são comparáveis subposições do mesmo nível**. Na acepção da presente Regra, as **Notas de Seção e de Capítulo** são também aplicáveis, salvo disposições em contrário. (*grifo nosso*)

É necessário, portanto, resistir à maior tentação do público leigo em classificação de mercadorias, que parte logo para a comparação do código todo (oito dígitos), com mecanismos de busca de palavras, conduta que afronta a RGI-6, que permite apenas comparações entre desdobramentos de mesmo nível (quinto dígito com quinto dígito, depois sexto dígito com sexto dígito, e assim por diante, caso haja desdobramentos regionais).

No presente caso, para solucionar o debate jurídico mais relevante, no processo, sequer se necessita chegar ao sexto dígito. Vejamos, então, quais as **possibilidades em relação ao quinto dígito, para a posição 4011 (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** (*defendido como correto pelo Contribuinte*)

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** (*defendido como correto pela Fiscalização*) (*grifo e destaques nossos*)

Repare que a ausência de sexto dígito indica que a subposição de primeiro nível (quinto dígito) possui desmembramentos (é o que acontece nos quintos dígitos “6” e “9”), e que a existência de um sexto dígito com o número “zero” significa que a subposição de primeiro nível (quinto dígito) não possui desmembramento (é o que ocorre nos demais “quintos dígitos”).

Descartem-se, de imediato, as opções sequer cogitadas pelas partes no contencioso (as não grifadas no excerto transcrito), e que, indubitavelmente, não se referem aos pneus aqui em análise (quintos dígitos “1”, “3”, “4”, “5” e “6”).

E ressalte-se que a mercadoria que se deseja classificar, no presente processo, são pneus das seguintes dimensões, conforme a própria declaração do contribuinte:

- **Adição 001** (“Pneus novos radiais de borracha..., ref.: 225/70 R15C AGILIS81 112R TL - 137763 marca: MICHELIN”)

- **Adição 009** (“Pneus novos radiais de borracha..., ref.: 205/75R16C 110R AGILIS 81 TL-137768, marca: MICHELIN”)

Ocorre que o contribuinte afirma que ambos os pneus são para “caminhões e ônibus”, apesar de reconhecer que tais pneus são efetivamente usados, respectivamente, em veículos **Sprinter Chassi 313 CDI** (cuja capacidade de carga útil é de **1.875 kg** e de peso bruto total de **3.550 kg**) e em veículos **Furgovan 6000 (furgão com capacidade de 2.400 Kg)**, fabricados pela empresa Agrale, e para veículos **Renault Master** (com capacidade de 1.500 Kg, que entende serem “caminhões monobloco”, com base na IN SRF 237/2002, que trata do conceito de caminhões chassi e monobloco para fins do disposto no inciso I do § 2º do art. 1º da Lei nº 10.485/2002 - redução de base de cálculo).

Apesar de haver Solução de Consulta específica (SC SRRF9/DIANA 115/2007) esclarecendo que a classificação correta de pneus de mesmas dimensões e características da Adição 009 (**205/75 R16 C 110/108**) era a indicada pelo Fisco, ainda assim o Contribuinte, alegando que a referida solução de consulta seria nula, decidiu classificar os pneus na subposição de primeiro nível restrita a “ônibus e caminhões”.

Não se tem a mínima dúvida de que os veículos de que trata o presente processo (fotos abaixo retiradas da decisão da DRJ) **NÃO** são caminhões, e muito menos, ônibus.

a) *Sprinter*



b) *Furgovan*



c) **Renault Master**

A Instrução Normativa indicada pelo Contribuinte para sustentar que tais veículos seriam “caminhões monobloco” (IN SRF 237/2002 - hoje já revogada pela IN RFB 1.911/2019, por sua vez revogada pela IN RFB 2.121/2022), no único artigo que trata do tema, já inicia esclarecendo: “Art. 1º **Para fins do disposto no § 2º, inciso I, do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002**, entende-se:...” (*grifo nosso*). Esclareça-se, adicionalmente, que o referido dispositivo legal trata de benefício de redução de base de cálculo.

Por óbvio, tal IN brasileira (ou qualquer outra norma infralegal nacional, seja ela emitida pela RFB, pelo INMETRO ou por órgão de trânsito, entre outros) não poderia definir domesticamente o que é “caminhão” para fins de classificação de mercadorias nos seis primeiros dígitos do código NCM, matéria que, como já esclarecemos, é de caráter internacional, e foi acordada no Sistema Harmonizado.

Assim, aventar essa possibilidade equivale a crer que os outros 159 signatários do Sistema Harmonizado deveriam observar cada qual suas definições nacionais de “caminhão” (ainda que essas próprias definições esclarecessem que se prestam a outras finalidades, como no caso da aqui analisada), o que culmina na inconciliável conclusão de que nada valeria o acordado internacionalmente.

Retornando-se ao que se tem como incontroverso e como objeto de litígio administrativo no presente processo:

(a) fisco e contribuinte acordam que a posição correta é a 4011;

(b) o contribuinte entende que todos os pneus em análise, que são para **Sprinter Chassi 313 CDI, Furgovan 6000 e Renault Master**, classificam-se na subposição de primeiro nível “2” (“*Dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões*”); e

(c) a fiscalização defende que se classificam na subposição de primeiro nível “9” (“*Outros*”) os pneus destinados a esses veículos.

Antes de adentrarmos à análise específica de tais classificações, convém destacar que são instrumentos complementares às RGI e Notas do Sistema Harmonizado as Notas Explicativas do SH (NESH), hoje veiculadas em língua portuguesa na IN RFB 1.788/2018, e os Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas, atualmente reproduzidos, em português, na IN RFB 1.926/2020.

O Brasil recentemente modernizou seu processo de classificação de mercadorias em processos de consulta, acessível às empresas e pessoas físicas, em geral, passando a decisão de monocrática a colegiada, o que reflete ponderações mais estruturadas e completas, que ficaram a cargo do CECLAM (Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias), criado pela Portaria RFB 1.921/2017, composto por um Comitê Técnico e cinco Turmas de Solução de Consulta, sendo as decisões tomadas por maioria simples, desde que estejam presentes a maioria dos membros da respectiva Turma ou Comitê.

Desde então, o CECLAM vem registrando todas as análises efetuadas de forma pública, no sítio *web* da RFB, em um Compêndio, que é aplicável não só aos consultentes, mas, como se adverte em “<https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-centro-de-classificacao-fiscal-de-mercadorias-ceclam-2014>”, com amparo no art. 15 da IN RFB 1.464/2014, *erga omnes*, a todos os importadores / produtores, com efeito vinculante:

“Compêndio de Ementas de Soluções de Consulta e Soluções de Divergência emitidas pelo Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam)”

“Ressalta-se que, conforme art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014, as soluções de consulta e de divergência do Ceclam, a partir da data das respectivas publicações, têm efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam qualquer sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultente, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique os efetivos enquadramentos.”

Sobre o tema aqui em análise podem ser encontradas, entre outras (disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-ceclam.pdf>) as seguintes decisões no Compêndio, relativas aos códigos SH 4011.20 e 4011.90:

<b>Código NCM</b>	<b>Descrição</b>	<b>Decisão</b>
4011.20.90	Pneumático novo de borracha, de construção radial e codificação 215/75 R 17,5 (seção 215mm, série 75% e aro 17,5”), com índice de carga e símbolo de velocidade 135/133 J, do tipo utilizado em caminhões	SC 63/2014 4ª Turma
4011.20.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 205/75 R16 8PR 110/108 R	SC 64/2014 4ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 225/70 R15 112/110 R	SC 98109/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 155R12 83/81P	SC 98110/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 195/75 R16 107/105 R	SC 98111/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em	SC 98117/2018 2ª

	caminhonetes ou similares, com a codificação 215/75 R16 116/114 Q	Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 185 R14 102/100 Q	SC 98118/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 205/70 R15 106/104 S.	SC 98119/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 195/70 R15 104/102 R.	SC 98120/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 205 R14 109/107 Q.	SC 98148/2018 2ª Turma
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 195 R14 106/104 R.	SC 98149/2018 2ª Turma
<b><u>4011.90.90</u></b>	<b><u>Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 175/70R14 LT 6 PR 95/93S.</u></b>	<b><u>SC 98101/2019 Comitê</u></b>
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 225/75 R16 121/120 Q.	SC 98458/2017 2ª Turma

Como exposto, todas essas decisões são vinculantes para a RFB e possuem efeitos *erga omnes*. Admitir, em um caso concreto, a classificação destas mercadorias em outros códigos apenas para determinados sujeitos estabeleceria a possibilidade de vantagem tributária em relação a seus concorrentes.

Recentemente, não parece haver dúvida nem no seio das turmas julgadoras especializadas em classificação de mercadorias, nem no Comitê, que já analisou a questão uma vez (processo negrito na tabela) de que **pneus para “caminhonetes ou similares” não se confundem com pneus para “ônibus e caminhões”**.

Veja-se que o **Comitê** (composto pelo chefe da Divisão que trata do tema, na COSIT/RFB, e pelos presidentes das Turmas), na SC 98101/2019, após reconhecer que o pneu em análise (175/70R14 LT) era do tipo “LT” (“*light truck*”, ou, na notação da ALAPA, “veículos comerciais leves”), conclui:

“(…) 11. A mercadoria em análise **é própria para veículos que desempenham atividades comerciais (caminhonetes, micro-ônibus e seus rebocados), logo está descartado seu enquadramento nas subposições** 4011.10 (do tipo utilizado em automóveis de passageiros, incluindo os veículos de uso misto e os automóveis de corrida), **4011.20 (do tipo utilizado em ônibus (autocarros\*) ou caminhões)**, 4011.30 (do tipo utilizado em veículos aéreos), 4011.40 (do tipo utilizado em motocicletas), 4011.50 (do tipo utilizado em bicicletas), 4011.70 (do tipo utilizado em veículos e máquinas agrícolas ou florestais) e 4011.80 (do tipo utilizado em veículos e máquinas para a construção civil, de mineração e de manutenção industrial).

12. Não estando incluído nas subposições anteriores e de acordo com a RGI 6, o produto se classifica na subposição residual 4011.90 (...)" (*grifo nosso*)

No recente Acórdão **9303-013.347**, de 21/09/2022, tratava-se de pneus com o atributo "LT", que, naquele caso, havia sido entendido como suficiente para classificar como "pneu para ônibus ou caminhão". Com este atributo "LT", a fiscalização identificou, naquele processo, pneus que seriam usados, v.g., em Dodge RAM; Ford F-250, e Ranger; GM S10 e Blazer; Volks Amarok; e Mitsubishi L-200, Troller e Pajero TR4, que **indubitavelmente não são caminhões ou ônibus.**

No presente caso, a questão é ainda mais simples, pois esse debate do atributo sequer foi expressamente tratado ou analisada nos autos, e no **acórdão recorrido**, que se limitou a reproduzir e endossar outras decisões de uma DRJ, para as quais não houve recurso de ofício (em função do valor afastado), e uma decisão do CARF (Acórdão 3201-004.254, de 26/09/2018), que, diga-se, foi majoritariamente revertida nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA CAMINHÕES, FURGÕES, VANS, SUVs ETC. Pneumáticos novos, radiais, de borracha, para camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos etc classificam-se na NCM 4011.90.90 - RGI 1, RGI 6 e RGC 1." (**Acórdão 9303-013.345**, Relator *Ad Hoc* Cons. Vinicius Guimarães, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Erika Costa Camargos Autran, sessão de 21.set.2022)

Assim, não se pode comungar do entendimento exposto no recorrido, calcado em leituras nacionais de matéria que é de caráter nacional, em julgamentos de DRJ que não chegaram ao CARF por conta de valor de alçada, e em julgado do CARF que reflete posição que não prevalece nesta Câmara Superior.

Em decisão recente, com argumentação significativamente similar à presente nestes autos, o Acórdão nº 3401-006.182, decidiu, por maioria (vencidos dois conselheiros), que

"PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA VANS, PARA PICK-UP E PARA UTILITÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Pneumáticos novos, de borracha, para vans, para pick-ups e para utilitários **classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.**

PNEUMÁTICOS NOVOS, DE BORRACHA, PARA SUV, PICK-UPS E CAMIONETES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Pneumáticos novos, de borracha, usados indistintamente em SUV (Sport Utility Vehicle), pick-ups e camionetes utilitárias classificam-se no código 4011.99.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM." (*grifo nosso*)

Reforce-se que um conceito nacional de caminhão, extraído do Código de Trânsito, de norma ABNT (como parece sugerir, v.g., o Acórdão 3302-007.482), ou de benefício fiscal nacional (como parece adotar o Acórdão 3402-006.414, ao mencionar a IN SRF 237/2002), é **absolutamente inadequado para tratar de uma classificação que deve, em seus seis dígitos iniciais, ser válida em 160 países.**

Se "camioneta" fosse "caminhão", desnecessário e inadequado seria, por exemplo, que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), na posição 87.04, e na posição 87.05, referissem expressamente a ambos:

“87.04 - A presente posição compreende especialmente: Os caminhões e camionetas comuns (de plataforma, com toldos, fechados, etc.), os veículos para entrega de qualquer tipo (...)

87.05 - Podem citar-se como veículos que se classificam nesta posição: 1) Os auto-socorros constituídos por um chassi de caminhão ou camioneta, mesmo com plataforma, equipado com mecanismos de elevação, (...)” (*grifo nosso*)

Acrescente-se a menção a exemplos de “veículo a motor do tipo camioneta” nos pareceres de classificação da OMA, nos Códigos SH 8702.10, 8702.90:

“Veículo a motor do tipo camioneta (com estrutura monobloco, isto é, tendo uma estrutura em que o fundo da carroçaria desempenha a função do chassi, sem ser um verdadeiro chassi; trata-se de um só volume integrado para o transporte tanto de mercadorias como pessoas), propulsado por um motor com ignição por compressão, com cilindrada de 2.380 cm<sup>3</sup>, ou por um motor com ignição por centelha, com cilindrada de 1.994 cm<sup>3</sup>, munido de janelas laterais apenas, com uma porta corredeira lateral, uma porta traseira de levantar, com vidro, e três ou quatro bancos (parte dos bancos pode ser reclinada para permitir que os passageiros passem) atrás dos bancos dianteiros. Pode transportar doze ou quinze pessoas, incluindo o motorista, e tem um pequeno espaço atrás do compartimento de passageiros para o transporte de mercadorias. O veículo é muitas vezes referido como “mini-ônibus” e apresenta um interior bem-acabado (por exemplo, bancos estofados e painéis decorativos nas paredes)” (*grifo nosso*)

A argumentação exclusivamente nacional, embora seja inapta para classificar uma mercadoria internacionalmente, presta-se ao exame da seletividade do tributo interno (no caso, o IPI), no Brasil.

Afinal de contas, o legislador nacional não fixou uma classificação válida para 160 países, mas estabeleceu uma alíquota de IPI para cada classificação já existente, sendo tal alíquota válida apenas no país. E nesta fixação de alíquotas, respeitou a seletividade inerente ao imposto, tributando mais levemente apenas **ônibus e caminhões**.

Pergunta-se, então, se seria lógico e compatível com o princípio da seletividade que rege o IPI, no Brasil, que o legislador estabelecesse uma alíquota para pneus de ônibus e caminhões, e outra para camionetas, *vans*, *pick ups* e utilitários. A resposta é afirmativa, e endossada pela própria TIPI.

Quando examinamos a **Tabela de Incidência do IPI** (TIPI), no Brasil, aprovada pelo Decreto 11.158/2022, percebemos que as mercadorias classificadas na **posição 8704** (veículos automóveis para transporte de mercadorias), no Código SH 8704.21 (com motor de pistão, de ignição por compressão - de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas) são tributadas à **alíquota de 0%** a título de IPI. **Exceto** se forem “de **camionetas, furgões, pick-ups e semelhantes**” caso em que as alíquotas são majoradas em “Ex” nacional para **5,2%** (ou 2,6%, se frigoríficos, isotérmicos ou com caixa basculante). Ao que parece, o legislador do IPI onera as operações com tais veículos, em vez de reduzi-las.

Por outro lado, na mesma **posição 8704** (veículos automóveis para transporte de mercadorias), no Código SH 8704.31 (com motor de pistão, de ignição por centelha - de peso em carga máxima não superior a 5 toneladas) são tributadas à **alíquota de 6,5% ou 2,6%** a título de IPI, conforme o caso. **Exceto** se forem “de **caminhão**”, caso em que as **alíquotas são reduzidas**

**a 0%. Veja-se que ao passo em que onera camionetas, furgões, pick-ups e semelhantes, o legislador do IPI desonera caminhões.**

Entender que “camionetas” (ou *vans*, *pick ups*, furgões e utilitários) equivalem a “caminhões” é romper não só a lógica internacional do Sistema Harmonizado, mas a lógica nacional de seletividade que rege a tributação pelo IPI.

Assim, pelo exposto, e pela ausência de qualquer vestígio de dúvida de que “camionetas, furgões, *vans*, *pick ups*, e utilitários” **NÃO** são “ônibus” nem “caminhões”, quer para efeito da Convenção que rege o Sistema Harmonizado, assinada por 160 países, quer para a Tabela de Incidência do IPI, no Brasil, entende-se incorreta a classificação utilizada pela empresa.

Cabe seguir, no entanto, a análise, para verificar se é correta ou não a classificação adotada pelo Fisco.

A classificação de pneumáticos novos, de borracha (posição 4011) do tipo utilizado em camionetas, *vans*, *pick ups*, e utilitários **deve ser efetuada no código SH 4011.99**, visto que tais pneus não se destinam a “ônibus ou caminhões”, nem a nenhuma das categorias presentes nas subposições de primeiro nível da posição 4011, cabendo a adoção da subposição de primeiro nível residual (“9”). Da mesma forma, por não serem os pneus utilizados em nenhuma das funções expressamente nominadas nas subposições de segundo nível do código 4011.9, o sexto dígito igualmente será o residual (“9”).

Partindo para o desmembramento regional, no âmbito do MERCOSUL (sétimo e oitavo dígitos), o código SH 4011.99 possui uma opção de desmembramento de item (“1” ou “9”), em função da largura, e, não se enquadrando a mercadoria no item “1”, cabe novamente a adoção do sétimo dígito “9”, que não é desmembrado em subitens (o que se indica pelo número “zero” no oitavo dígito).

**Portanto, o Código NCM da mercadoria é 4011.99.90.**

Como a única matéria que foi trazida a este colegiado foi a referente à classificação das mercadorias das Adições 001 e 009 da DI n. 08/0594012-4, não havendo mais controvérsia em relação à multa por falta de licença de importação (em função da preclusão reconhecida ao início do acórdão recorrido), entende-se que as razões recursais são procedentes, devendo ser revertido o resultado do acórdão recorrido, no que se refere à classificação das mercadorias.

**Conclusão**

À vista do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito, **dar-lhe provimento**, devendo ser reformado o Acórdão recorrido, classificando-se os pneus das Adições 001 e 009 da DI n. 08/0594012-4 no Código NCM **4011.99.90**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan