



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.721931/2023-98</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.329 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VOLKSWAGEN TRUCK & BUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS GERAIS DO SISTEMA HARMONIZADO. INOBSERVÂNCIA.

A atividade de classificação fiscal exige a perfeita identificação da mercadoria analisada, de tal sorte que seja possível esclarecer todas as especificidades que influem na escolha do código tarifário correto, conforme determinado nas Regras Gerais do Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VEÍCULOS DENOMINADOS DELIVERY EXPRESS (“DLX”). CHASSIS COM MOTOR E CABINA. NCM 8704.21.10.

Os veículos das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +”, possuem o chassi perfurado para a instalação de diversos modelos de plataforma separada para carga, os quais são implementos específicos para o segmento de caminhões, diferentemente das caminhonetes ou pick-ups, as quais apresentam uma caixa de carga separada do tipo aberta, com laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível. O Item NCM 8704.21.10 – “Chassis com motor e cabina” é o mais adequado para classificá-los, quando comercializados sem a plataforma separada para cargas (caixa para cargas) e sem os para-choques traseiros, tendo em vista que esses veículos possuem como sua característica essencial o transporte exclusivamente de mercadorias e apresentam apenas chassi com motor e cabine ao sair da montadora.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração. Os conselheiros Jorge Luís Cabral e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanharam a relatora pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaeler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 104-015.032, proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 04 que, por voto de qualidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário constituído de ofício, conforme ementa abaixo:

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

CAMINHÕES DELIVERY EXPRESS (“DLX”) E DELIVERY EXPRESS+. NCM 8704.21.10 EX. 01.

Veículo automóvel para transporte de mercadorias, unicamente com motor de pistão de ignição por compressão (diesel), de peso em carga máxima de circulação (peso bruto total) de 3.500 kg, apresentado sob a forma de chassi com motor e cabina (sem carroçaria de carregamento) deve ser classificado no Ex. 01 do código NCM 8704.21.10 da TIPI, com alíquota de 8%.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

Apresentada a impugnação pelo sujeito passivo, decorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o deslinde do contencioso administrativo.

PROVAS. MOMENTO. PRECLUSÃO.

O momento para interposição de provas, no processo administrativo fiscal, é o trintídio relativo à impugnação, transcorrido o qual, preclui o direito de o interessado fazê-lo, salvo nas hipóteses legais de exceção, que exigem comprovação de suas ocorrências.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

MULTA. CABIMENTO.

Incide multa de ofício sobre o valor total do imposto apurado, ainda que parte dele não seja exigido por ter havido cobertura de crédito.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido****Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

Tem-se em pauta auto de infração (AI), fls. 173/193, lavrado em face do sujeito passivo identificado em epígrafe, para a exigência de imposto sobre produtos industrializados, relativo ao período de 09/2019 a 12/2020. Valor total na lavratura R\$ 104.941.437,39.

Do termo de verificação fiscal - TVF (fls. 166/172), extraímos a suma do lançamento:

*6. Ao final dos trabalhos, a fiscalização constatou que o estabelecimento vendeu veículos classificando-os no código TIPI 8704.21.10, destacando IPI com alíquota*

*zero, quando deveriam ser classificados no EX 01 do respectivo código, que possuía alíquota de IPI de 8% na época dos fatos.*

*22. As referidas receitas com NCM 87.04.21.10 encontram-se discriminadas no demonstrativo mensal (fl. 49), que foi obtido com base nas informações apresentadas pela empresa e se encontra anexo a este termo, o qual contém: o período de apuração, o número e a chave da nota fiscal eletrônica, a descrição e o valor do produto, a alíquota e o valor do IPI destacado.*

Cientificado do lançamento em 15/05/2023, fl. 197, o contribuinte apresentou impugnação (fl. 203/226), em 13/06/2023 (fl. 200), aduzindo, em síntese, as seguintes teses de defesa:

1. A divergência refere-se à classificação fiscal dos caminhões denominados Delivery Express (“DLX”). Enquanto a IMPUGNANTE classificou esses veículos no código TIPI 8704.21.10 (sujeito à alíquota zero do IPI), a Fiscalização aduz por meio do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 166-172) que deveria ter sido adotado o Ex 01 desse código, sujeito à alíquota de 8% do imposto. Assim deveria ter se dado, no entender do Fisco, pois a característica do veículo poderia ser alterada a depender da instalação de equipamentos (“carroceria baú” ou “caçamba”) após a sua fabricação pela IMPUGNANTE, assemelhando-o a um furgão ou a uma pick-up, a depender do caso.

2. Nulidade da acusação de vendas não tributadas por insuficiência de prova:

2.1. O auto de infração não está acompanhado de laudos ou pareceres técnicos atestando que a classificação fiscal aventada pela autoridade autuante estaria correta. A medida seria mandatária para que pudesse haver o afastamento da classificação adotada pelo contribuinte e sua substituição por outra.

2.2. O auditor fiscal não detém o conhecimento técnico ou expertise necessários que lhe possibilitem a análise da correta classificação fiscal dos caminhões fabricados pela impugnante.

2.3. A inexistência de laudo técnico macula de tal forma o auto de infração que implica a sua nulidade absoluta por falta de motivação ou motivação deficiente, viciando-o “ab initio”, nos termos da remansosa jurisprudência do CARF.

3. Aplicação da alíquota zero de IPI:

3.1. A classificação fiscal adotada pela impugnante está correta e os produtos objeto de questionamento pela autoridade administrativa enquadram-se na subposição NCM 8704.21.10 da TIPI (e não no Ex 01). Tal se explica porque o DLX é um caminhão, estando pronto e comercializado com cabina, chassi e motor, sendo utilizado apenas para o transporte de mercadorias e não servindo para uso misto (transporte de pessoas e/ou produtos), sendo impossível enquadrá-lo como furgão ou pick-up, em conformidade com os diversos métodos de interpretação da legislação de regência e com o parecer técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas ora trazido à colação.

3.2. Seguindo os critérios da NESH, estão descritos na subposição NCM 8704.21.10 os veículos de carga que se destinam exclusivamente ao transporte de mercadorias. De outro lado, os veículos descritos no Ex 01, como camionetas,

furgões e pick-ups são polivalentes e podem se destinar tanto ao transporte de mercadorias quanto ao transporte de passageiros. A polivalência é o critério que determina a classificação de determinado veículo no Ex 01.

3.3. As soluções de consulta nº 38, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal e nº 268, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 9ª Região Fiscal, não se aplicam ao caso vertente, pois tratam de outros modelos de veículos. Ademais, não são vinculantes às autoridades fiscais, por não terem sido proferidas pela Cosit (cf. arts. 30 e 33 da IN RFB 2.057/2021).

3.4. O DLX não é um veículo que se assemelha a furgões ou pick-ups, justamente porque o caminhão foi concebido e é utilizado exclusivamente para o transporte de mercadorias. Ou seja, o DLX não é um veículo polivalente, como evidenciam a imagens trazidas.

3.5. O Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT elaborou o Parecer Técnico de 24 de março de 2022 (doc. 04), que analisa, tecnicamente, as características do DLX para enquadramento na classificação tarifária a partir da NCM, da Tarifa Externa Comum (TEC), das NESH e da TIPI.

#### 4. Iliquidez do auto de infração:

4.1. Inexigibilidade da multa isolada sobre o IPI lançado no auto de infração ou, quando menos, no período em que não houve lançamento de ofício do imposto.

4.2. O auto de infração é nulo, ainda, por iliquidez, tendo em vista os erros de cálculo da multa isolada, que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, incidiu sobre o valor do IPI lançado no auto de infração (e não sobre o IPI não exigido em virtude da cobertura de crédito).

4.3. Quando menos, a multa deve ser cancelada, eis que aplicada sobre valores que não coadunam com seu pressuposto legal. Há, ainda, bis in idem, pois a multa isolada incidiu sobre valores sobre os quais já incidiu a multa de ofício.

4.4. Como se vê do Demonstrativo de Apuração de fl. 181, a “multa de IPI não lançado com cobertura de crédito” incidiu nos meses de março/2020 em diante, período no qual houve a constituição de créditos tributários relativos ao IPI.

4.5. A corroborar o afirmado, confira-se o “Levantamento das Diferenças a Cobrar” à fl. 178, que demonstra haver constituição de créditos tributários de IPI de setembro/2019 em diante (abrangendo, portanto, o período de incidência da multa de ofício).

4.6. A Fiscalização incorreu em erro na apuração da penalidade, do que resulta a iliquidez e nulidade do auto de infração, decorrente de ato praticado em descompasso com os seus motivos, em violação aos arts. 10, III e IV e 59, II do Decreto 70.235/1972.

#### 5. Requer:

5.1. A nulidade do auto de infração e a procedência da impugnação e, ainda, a produção de prova técnica, consistente na realização de perícia a fim de se determinar a classificação fiscal dos caminhões DLX. A esse respeito, a impugnante apresenta os quesitos anexos e indica perito.

5.2. Por fim, protesta pela juntada posterior de novos documentos.

Com a impugnação, juntou cópias do documento 01 – identificação dos procuradores (fls. 227/276); diretrizes de implementação (fls. 277/637); parecer IPT (fls. 638/708).

O contribuinte apresentou petição (fl. 711), em 16/06/2023 (fl. 710), requerendo a suspensão da exigibilidade, tendo em conta que teria apresentado impugnação (fls. 714/736), em 13/06/2023 (fl. 713).

Eis, em resumo, o que importa relatar.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 01/04/2024 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 759), apresentando o Recurso Voluntário em 25/04/2024 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 762), o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação e com os seguintes pedidos:

Diante de todo o exposto, requer seja reformado o acórdão da DRJ, acolhendo-se a preliminar de nulidade do auto de infração, pela ausência de laudos técnicos a embasar a reclassificação fiscal dos caminhões DLX (chassis com motor e cabina sujeitos à alíquota zero de IPI) e por iliquidez. Caso seja superada a preliminar suscitada, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, requer seja dado provimento integral a este recurso, tendo em vista que está correta a classificação fiscal adotada pela RECORRENTE. Subsidiariamente, requer seja afastada a exigência da multa isolada.

Por fim, caso o órgão julgador tenha dúvida acerca do tratamento adotado pela RECORRENTE, reitera-se o pedido de produção de prova técnica, consistente na realização de perícia a fim de se determinar a classificação fiscal dos caminhões DLX. A esse respeito, a RECORRENTE informa que já apresentou quesitos na impugnação, bem como indicou seu assistente técnico, em atenção ao art. 16, IV do Decreto 70.235/1972.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

## 2. Preliminarmente

### 2.1. Nulidade do auto de infração

Alega a Recorrente que o auto de infração é nulo por não estar acompanhado de laudos ou pareceres técnicos atestando que a classificação fiscal aventada pela autoridade fiscal estaria correta, resultando em motivação deficiente.

Para tanto, argumenta que:

- (i) O auditor fiscal não detém o conhecimento técnico ou expertise necessários que lhe possibilitem a análise da correta classificação fiscal dos caminhões fabricados pela RECORRENTE. Em outras palavras, não poderia a autoridade administrativa, unilateralmente, sem o conjunto fático probatório necessário, simplesmente desconsiderar a classificação fiscal das mercadorias realizadas pelo quadro técnico da RECORRENTE, sem comprovar, por meio dos instrumentos necessários, a veracidade da classificação fiscal imputada de ofício;
- (ii) Dada a natureza e especificidade das mercadorias em apreço, e todos os aspectos inerentes à sua classificação fiscal, não é possível ser dispensada a apresentação de documentos comerciais, técnicos, laudos ou pareceres, emitidos por profissionais qualificados e habilitados a se pronunciar sobre os aspectos técnicos necessários à correta identificação dos produtos para diferenciá-los dos demais veículos;
- (iii) Conforme Parecer Normativo COSIT 6/2018, quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias;
- (iv) Assim, era necessário que o auto de infração viesse acompanhado de laudos ou de pareceres técnicos, nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/1972, de modo a dar sustentação à reclassificação fiscal dos produtos intentada pela autuação.

#### **Sem razão à defesa.**

Como observado no Acórdão recorrido, perícias e laudos técnicos são necessários apenas quando o contribuinte não fornece a documentação adequada para identificar as mercadorias, sendo que o Auditor-Fiscal da Receita Federal detém a competência legal, o conhecimento técnico e expertise para realizar a atividade jurídica de classificação de mercadorias, como operação prévia e necessária ao lançamento tributário.

De fato, da análise dos autos, entendo que constam todas as informações técnicas para identificação e classificação do produto objeto do lançamento, sendo desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia adicional.

Sobre a desnecessidade da prova pericial, aplica-se a Súmula CARF nº 163, com a seguinte previsão:

**Súmula CARF nº 163****Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202 004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401 006.103, 1301 003.768, 2401-007.154 e 2202 005.304.

Ademais, a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

O lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Em síntese, da análise dos autos, verifica-se que os documentos que estão nos autos têm a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada pela defesa.

### 3. Mérito

#### 3.1. Objeto do litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para cobrança de IPI no valor de R\$ 104.941.437,39, referente ao período de setembro de 2019 a dezembro de 2020.

A Fiscalização concluiu que a Autuada vendeu veículos utilizando o código TIPI 8704.21.10, aplicando alíquota zero de IPI, quando deveria ter utilizado o código EX 01, que previa alíquota de 8%.

Em síntese, a controvérsia em análise versa sobre a classificação fiscal dos caminhões denominados Delivery Express (“DLX”), sendo que tanto o Contribuinte quanto a Fiscalização concordam na classificação fiscal até o **Código 8704.21.10**, divergindo apenas quanto ao enquadramento na exceção Ex 01 desse código, conforme descrição abaixo:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
87.04	Veículos automóveis para transporte de mercadorias.	
8704.2	- Outros, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel);	
8704.21	- De peso em carga máxima (bruto*) não superior a 5 toneladas	
8704.21.10	Chassis com motor e cabina	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes	8
8704.21.20	Com caixa basculante	0
	Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes	4

A dúvida da Fiscalização teve por início a venda de veículos classificados no código TIPI 8704.21.10, destacando alíquota zero, ao invés de classificar no EX 01 do respectivo código, que possuía alíquota de 8%, considerando que a empresa descreve os produtos em suas notas fiscais como caminhonetes.

Após apurações realizadas em procedimento fiscal, concluiu a Fiscalização que os caminhões se enquadram no Ex 01 da posição 87.04.21.10 da TIPI – “caminhonetas, furgões, pick ups e semelhantes” (alíquota de 8%), pois se transformariam em veículos semelhantes a furgões

ou pick-ups, a depender da instalação de carrocerias baú (caso em que supostamente passariam a ser considerados furgões) ou de caçambas (hipótese em que se tornariam pick-ups).

Argumenta a Recorrente que o DLX é um caminhão, estando pronto e comercializado com cabina, chassis e motor, sendo utilizado apenas para o transporte de mercadorias e não servindo para uso misto (transporte de pessoas e/ou produtos), sendo impossível enquadrá-lo como furgão ou pick-up.

Justifica que o caminhão DLX é utilizado em rodovias e é movido a diesel, razão pela qual o veículo se classifica na subposição NCM 8704.2 e, como o peso do DLX é de 3.500kg, o veículo se classifica na subposição NCM 8704.21. Por sua vez, o caminhão DLX se classifica na subposição NCM 8704.21.10, por se tratar apenas de chassis com motor e cabina, motivo pelo qual a classificação pretendida pela Fiscalização e ratificada pela DRJ já se mostra equivocada, pois os veículos descritos no Ex 01 (“camionetas, furgões, ‘pick ups’ e semelhantes”) são completamente distintos do DLX e não podem ser a ele equiparados.

Em análise aos argumentos da defesa e, adotando as razões de decidir expostas na SC Cosit nº 98031/2022, concluiu a DRJ que as mercadorias sob análise consistem em veículo automóvel para transporte de mercadorias, unicamente com motor de pistão de ignição por compressão (diesel), de peso em carga máxima de circulação (peso bruto total) de 3.500 kg (até 5000kg), apresentado sob a forma de chassis com motor e cabina (sem carroçaria de carregamento), idêntica descrição dos produtos analisados na solução de consulta. Logo, pelas mesmas razões expostas na SC Cosit nº 98031/2022, devem ser enquadradas no Ex 01 da NCM 8704.2110, com alíquota de IPI de 8%, conforme classificado pela auditoria fiscal.

Portanto, cabe a este Colegiado decidir se o item “**CHASSI MOTOR CABINE VW/EXPRESS**”, na forma descrita nas Notas Fiscais relacionadas na planilha de fls. 49<sup>1</sup>, pode ou não ser enquadrado no **EX 01 da NCM 8704.2110**, que especifica os veículos como “**camionetas, furgões, pick- ups e semelhantes**”.

**Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise da controvérsia:**

### **3.2. Da definição de Chassi Motor Cabine VW/Express apontada pela Recorrente**

O auto de infração lavrado teve origem no Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 2, relativo aos anos de 2019 e 2020, através do qual a Fiscalização intimou a Contribuinte para prestar o seguinte esclarecimento:

1. Indicar, por escrito, pessoa que irá acompanhar a ação fiscal e prestar informações e/ou esclarecimentos em nome da empresa, além de fornecer, receber e assinar papeis, termos e atos fiscais;
2. **Justificar a venda de veículos classificados no código TIPI 8704.21.10, destacando IPI com alíquota zero, ao invés de classificar no EX 01 do respectivo**

<sup>1</sup> Arquivo Não Paginável\_Demonstrativo\_Mensal\_do\_IPI\_não\_lançado\_pelo\_sujeito\_passivo\_202410040959945.zip

**código, que possui alíquota de 8%, considerando que a empresa descreve os produtos em suas notas fiscais como caminhonetes. (destaque nosso)**

A Contribuinte apresentou a resposta de fls. 7 com os seguintes esclarecimentos:

Os caminhões fabricados por este Contribuinte são apresentados ao mercado consumidor no formato de “cabina, chassi e motor”. Aqui, independentemente do implemento a ser instalado em seu chassi, ou seja, de seu tipo de caixa de carga, esse se apresenta como um veículo específico e exclusivo para transporte de mercadorias, não sendo, dessa forma, em outras palavras, um veículo projetado para transportar pessoas, algo que acaba por diferenciá-lo dos veículos polivalentes ou mistos, tais como as caminhonetas, furgões ou “pick-ups”.

Dessa forma, a **NCM 87.04.21.10 – “Chassis com motor e cabina”** é a correta para classificar os caminhões modelo Delivery fabricados e comercializados por este Contribuinte.



Através do Termo de Intimação Fiscal 2.23 (fls. 23), a Fiscalização solicitou:

1. Catálogo de Informações Técnicas referente aos veículos vendidos e classificados nº código TIPI 8704.21.10;
2. **Considerando que da resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, extrai-se a ilustração da instalação de uma carroceria baú no caminhão modelo Delivery, vendido e classificado no código TIPI 8704.21.10, informar se o veículo é semelhante a um furgão, justificando a informação;**
3. Informar o dispositivo legal, norma ou regra em que se baseou para não classificar nº Ex. 01, os veículos vendidos e classificados no código TIPI 8704.21.10. (destaque nosso)

A Contribuinte apresentou resposta através da manifestação de fls. 27, o que fez nos seguintes termos:

No que se refere ao **item 2**, importante destacar que o **veículo fabricado por esse contribuinte é composto por cabina, chassi e motor, sendo possível a instalação de implementos pelos adquirentes, conforme a sua necessidade.**

No contexto acima, em conformidade com as “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado” (Regra 3b), é estabelecido que os produtos classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, em detrimento de outras suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Nesse contexto, como os veículos automóveis do modelo Delivery Express são destinados ao transporte exclusivo de mercadorias, posto que fabricados e comercializados apresentando apenas chassi com motor e cabine, sem uma plataforma e/ou caixa de carga na conclusão do processo produtivo, devem ser classificados no Item NCM 87.04.21.10 – “Chassis com motor e cabina”.

**Como exceção à regra**, principalmente no atendimento de licitações públicas, quando é observada a necessidade de comercialização de veículos automóveis do modelo Delivery Express já devidamente munido de plataforma de carga, importante salientar que referidos caminhões são classificados de acordo com o seu tipo de caixa de carga, por exemplo: NCM – 87.04.21.20 – “Com caixa basculante”; NCM 87.04.21.30 – “Frigoríficos ou isotérmicos”; e NCM 87.04.21.90 – “Outros”.

Importa salientar que os veículos automóveis do modelo Delivery Express, exclusivamente voltado ao transporte de mercadorias, não devem ser classificados na exceção Ex. 01 – “De camionetas, furgões, ‘pick-ups’ e semelhantes”, por possuir características estritas de um caminhão, independentemente do tipo de implemento desejado por seus adquirentes. Isso porque, a constituição técnica dos veículos, bem como da caixa de carga (específico e exclusivo para transporte de mercadorias), não são de um veículo projetado para transportar pessoas, sendo assim, diferente dos veículos polivalentes ou mistos, tais como as camionetas, furgões ou “pick-ups”, os quais são capazes de transportar cargas ou pessoas.

Na análise conjunta da classificação dos itens 87.04 (Veículos de transporte de mercadorias) com 87.03 (Veículos concebidos para o transporte de passageiros), conforme determinam as “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado”, especialmente em relação do item 87.03, temos que: “Entende-se por ‘veículos de uso misto (break ou station wagons)’, na acepção da presente posição [87.03], os veículos com no máximo nove lugares sentados (incluindo o do motorista), cujo interior pode ser utilizado, sem modificação da estrutura, tanto para o transporte de pessoas como para o de mercadorias”.

Ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) referente à Posição 87.03 mais adiante também esclarecem que a classificação de veículos automóveis na Posição 87.03, ou seja, aqueles destinados ao transporte de passageiros, é determinada por certas características que indicam que eles são principalmente concebidos para o transporte de pessoas e não para o de mercadorias (como é o caso dos veículos classificados na Posição 87.04), vejamos: “Estas características [de veículos de uso misto] são especialmente úteis para determinar a classificação dos veículos automóveis em que o peso bruto é geralmente inferior a 5 toneladas, que apresentem um único espaço interior fechado compreendendo uma parte reservada ao condutor e aos passageiros e outra parte podendo ser utilizada para o transporte de pessoas e de mercadorias. Estão incluídos nessa categoria de veículos automóveis os geralmente denominados por veículos polivalentes (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos utilitários esportivos)”.

**Assim, objetivamente, observa-se que o veículo Delivery Express em nada se assemelha a um furgão.**

Por fim, no que se refere ao **item 3**, a classificação utilizada decorre da diferenciação feita entre as diferentes espécies de veículos existentes pelas Normas Comuns de Classificação

– NCM (atualmente veiculadas no Decreto 11.1158/2022) e das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

**Com relação aos veículos, assim consta nas respectivas Fichas Técnicas (fls. 30 a 35) apresentadas pela Contribuinte:**

**VW Delivery Express 4x2**  
Especificações Técnicas



## VW Delivery Express 4x2

### Especificações Técnicas

#### Motor

Modelo	F1C 3.0I
Nº de cilindros / Cilindrado (cm³)	4 / 3.000
Potência (kg, máx. - cv (kW) @ rpm (°))	156 cv @ 3.300 rpm
Torque (kg, máx. - Nm @ rpm (°))	360 Nm @ 1.300 a 2.900 rpm
Sistema de injeção	Common Rail
Norma de emissões	PROCONVE L-7 (CFR8)
Tecnologia de emissões	EGR + SCR

©/www.volkswagen.com.br

#### Transmissão

Fabricante / Modelo	Exton / ESO 4106A
Tipo / Acionamento	Manual / 3 eixos
Nº de marchas	6 à frente (sincronizadas) / 1 à ré
Relação de transmissão:	
1ª / Última	4,80:1 / 0,85:1
Ré	4,03:1
Tração	4 x 2

#### Embreagem

Fabricante / Tipo	Válve / Mecânica, reversível orgânica
Diâmetro do disco (mm)	280

#### Eixo Dianteiro

Fabricante / Modelo	MAN - IFS
---------------------	-----------

#### Eixo Traseiro Motor

Fabricante / Modelo	Dana / M267
Relação de redução	4,56:1

#### Suspensão

Dianteira	Independente com molas helicoidais e amortecedores, hidráulicas telescópicas de dupla ação. Barra estabilizadora de série.
Traseira	Eixo rígido, molas parabólicas com dupla estágio, amortecedores hidráulicos de dupla ação. Barra estabilizadora de série.

#### Chassi

Tipo	Chassi modular com longarinas simples, com drap e de perfil "U" constante
Material	LN600

#### Rodas e Pneus

Arco das Rodas / Material	Aço (16" x 6,5)
Pneus	225/75 R16C

#### Freios

Freio de Serviço	Hidráulico, freio a disco em todos os eixos com ABS + EBD + ATC + HSA + ESC (controle de estabilidade eletrônica)
Freio de Estacionamento	Mancanilha a cabo, caliper seco no disco

#### Sistema Elétrico

Tensão Nominal	12 V
Bateria	1 x (12 V-100 AH)
Alternador	110 A - 14 V

#### Volumes de Abastecimento (l)

Combustível / material	80 (Plástico)
Água 32 / material	16 (Plástico)

#### Dimensões (mm)

Distância entre-eixos	A	3.000	3.600
Alargamento dianteiro	B		1.260
Alargamento traseiro	C	1.175	1.375
Comprimento total	D	5.440	6.240
Ângulo de entrada	E		21°
Ângulo de saída	F	29°	29°
Altura	G		2.376
Altura da plataforma de carga	H		740
Distância mínima eixo dianteiro e início do implemento	I		700
Largura máxima dianteira (sem retrovisores / com retrovisores)	J	2.495	2.025
Largura máxima traseira	K		2.066
Bitola dianteira	L		1.760
Bitola traseira	M		1.766
Via Jure dianteira	N		216
Via Jure traseira	O		180
Distância entre longarinas (extremos)	P		856
Diâmetro de giro - parede a parede (m)		10.900	12.900

#### Pesos (kg)

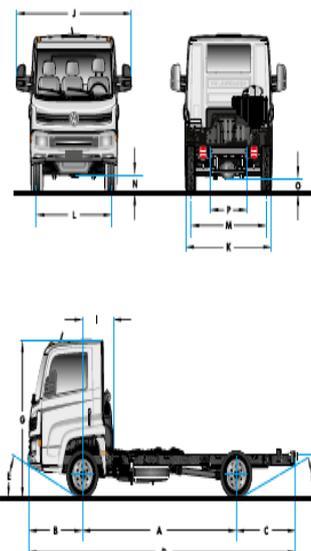
Peso total em ordem de marcha (Total)	2.165	2.275
Eixo dianteiro	1.700	1.740
Eixo traseiros	465	535
Capacidade técnica (total)		4.600
Eixo dianteiro		2.100
Eixo traseiros		2.500
Peso Bruto Total (PBT) - homologado		3.500
Peso Bruto Total Combinado (PBTc) - homologado		5.000
Capacidade Máxima de Tração (CMT)		5.000
Capacidade máx. de carga útil - carroceria	1.335	1.225

Obs.: Os pesos podem variar devido ao peso opcional. Referência: VW, Documento NBR 69 1337K.

#### Desempenho (cálculo teórico)

Relação de redução de eixo traseiro	4,56:1
Velocidade máxima com PBT (km/h)	147
Capacidade de rampa com PBT (%)	60
Partida em rampa com PBT (%)	41

Obs.: Dados propostos por simulação de performance.



STANLEY7193

# VW Delivery Express + Especificações Técnicas

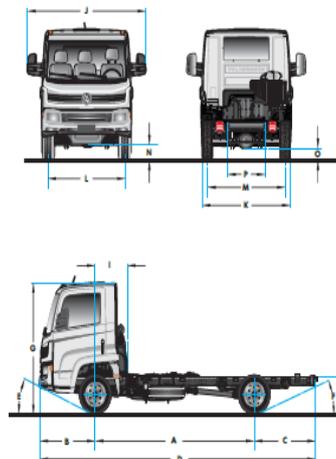


## VR 07RF DEFIS VW Delivery Express + Especificações Técnicas

Fl. 33

Motor	
Modelo	F1C 3.0l
Nº de cilindros / Cilindrada (cm³)	4 / 3.000
Potência lq. máx. - cv (kW) @ rpm (°)	156 cv @ 3.300 rpm
Torque lq. máx. - Nm @ rpm (°)	360 Nm @ 1.300 a 2.900 rpm
Sistema de injeção	Common Rail
Norma de emissões	PROCONVE L-7 (C/F8)
Tecnologia de emissões	EGR + SCR
<small>(*) Não confundir com o modelo</small>	
Transmissão	
Fabricante / Modelo	Eaton / ESD 4106A
Tipo / Acionamento	Manual / 3 cabos
Nº de marchas	6 a frente (sincronizadas) / 1 a ré
Relação de transmissão:	1ª / Última 4,80:1 / 0,65:1
	RA 0,02:1
Tração	4 x 2
Embragem	
Fabricante / Tipo	Valeo / Monodisco, revestimento orgânico
Diâmetro do disco (mm)	280
Eixo Dianteiro	
Fabricante / Modelo	MAN - IF5
Eixo Traseiro Motor	
Fabricante / Modelo	Dana / M267
Relação de redução	4,56:1
Suspensão	
Dianteira	Independente com molas helicoidais e amortecedores, hidráulicos telescópicos de dupla ação. Barra estabilizadora de série.
Traseira	Eixo rígido, molas parabólicas com duplo estágio, amortecedores hidráulicos de dupla ação. Barra estabilizadora de série.
Chassi	
Tipo	Chassi modular com longarinas simples, com drop e de perfil "U" consome
Material	LN600
Rodas e Pneus	
Aros das Rodas / Material	Ap7 (16" x 6,0)
Pneus	225/75 R16C
Freios	
Freio de Serviço	Hidráulico, freio a disco em rodas as molas com ABS + EBD + ATC + HSA + ESC (controle de estabilidade eletrônica)
Freio de Estacionamento	Alavanca a cabo, caliper seco no disco

Sistema Elétrico			
Tensão Nominal	12V		
Bateria	1 x (12V-100AH)		
Alternador	110A - 14V		
Volumes de Abastecimento (l)			
Combustível / material	80 (Plástico)		
Ar 32 / material	16 (Plástico)		
Dimensões (mm)			
Distância entre-eixos	A	3.000	3.600
Balanco dianteiro	B	1.260	
Balanco traseiro	C	1.175	1.375
Compimento total	D	5.440	6.240
Ângulo de entrada	E		21°
Ângulo de saída	F	29°	25°
Altura	G		2.376
Altura da plataforma de carga	H		740
Distância mínima eixo dianteiro e início do implemento	I		700
Largura máxima dianteira (sem retrovisores / com retrovisores)	J	2.495	2.025
Largura máxima traseira	K		2.066
Bitola dianteira	L		1.760
Bitola traseira	M		1.766
Vão livre dianteiro	N		216
Vão livre traseiro	O		180
Distância entre longarinas (extremos)	P		856
Diâmetro de giro - parede a parede (m)		10.900	12.900
Pesos (kg)			
Peso total em ordem de marcha (Total)		2.165	2.275
Eixo dianteiro		1.700	1.740
Eixos traseiros		465	535
Capacidade técnica (total)			4.600
Eixo dianteiro			2.100
Eixos traseiros			2.500
Peso Bruto Total (PBT) - homologado			3.500
Peso Bruto Total Combinado (PBTIC) - homologado			5.000
Capacidade Máxima de Tração (CMT)			5.000
Capacidade máx. de carga útil + carroceria		1.335	1.225
<small>Obs: Os pesos podem sofrer variações devido aos equipamentos, hidrômetro, 26, Carroceria MRF (021116).</small>			
Desempenho (cálculo teórico)			
Relação de redução do eixo traseiro			4,56:1
Velocidade máxima com PBT (km/h)			147
Capacidade de rampa com PBT (%)			60
Partida em rampa com PBT (%)			41
<small>Obs: Dados para referência, não devem ser utilizados para fins de planejamento.</small>			



DOCUMENTO VALIDADO

## VW Delivery Express + Especificações Técnicas

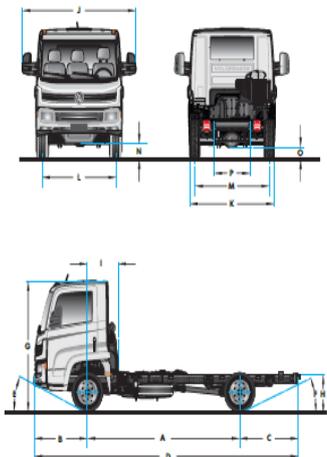


14949494 (assinado digitalmente). Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/foqin.aspx> pelo código de localização EP04.1024.09591.R915. Consulte a

### VR 07RF DEFIS VW Delivery Express + Especificações Técnicas

Fl. 35

Motor		Sistema Elétrico	
Fabricante / Modelo	Cummins / ISF 2.8i	Tensão Nominal	12V
Nº de cilindros / Cilindrada (cm³)	4 / 2.800	Bateria	1 x (12 V-100 AH) / 1 x (12 V-170 AH)*
Potência lq. máx. - cv (kW) @ rpm (*)	150 cv @ 3.500 rpm	Alternador	90 A - 14 V / 120 A - 14 V*
Torque lq. máx. - Nm @ rpm (*)	360 Nm @ 1.500 - 2.800 rpm		
Sistema de injeção	Common Rail	Volumes de Abastecimento (l)	
Norma de emissões	PROCONVE L-6	Combustível / material	80 / Plástico
Tecnologia de emissões	EGR		
(*) <a href="http://www.vw.com.br">www.vw.com.br</a>		Dimensões (mm)	
Transmissão		Distância entre-eixos (eixo extremos)	A 3.000 3.600
Fabricante / Modelo	Easton / ESD 4306	Balanco diâmetro	B 1.260 1.260
Tipo / Acionamento	Manual / 3 eixo	Balanco traseiro	C 1.175 1.375
Nº de marchas	6 a 7ª (sincronizadas) e 1 a 2ª	Compromisso total	D 5.440 6.240
Relação de transmissão:	1ª / Última 4,80:1 / 0,68:1	Ângulo de entrada	E 21°
	R/R 4,03:1	Ângulo de saída	F 29° 25°
Tração	4 x 2	Altura	G 2.376
Embragem		Altura da plataforma de carga	H 740
Fabricante / Tipo	Válvo / Monodisco, revestimento orgânico	Distância mínima eixo diâmetro a início do implacimento	I 700
Diâmetro do disco (mm)	280	Largura mínima diâmetro (sem reservatórios / com reservatórios)	J 2.495 2.025
Eixo Diâmetro		Largura mínima traseira	K 2.066
Fabricante / Modelo	MAN / IFS - Independente	Bitola dianteira	L 1.760
		Bitola traseira	M 1.766
Eixo Traseiro Motoriz		Vão livre diâmetro	N 216
Fabricante / Modelo	Dana M367	Vão livre traseiro	O 180
Relação de redução	4,56:1	Distância entre longarinas (extremos)	P 856
		Diâmetro de giro - parede a parede (m)	10,9 12,9
Suspensão		Pesos (kg)	
Diâmetro	Independente com molas helicoidais e amortecedores, hidráulicos telescópicos	Peso total em ordem de marcha (Total)	2.102 2.115
	de dupla ação. Barra estabilizadora	Eixo diâmetro	1.653 1.656
Traseira	Eixo rígido, molas parabólicas com duplo eixo, amortecedores hidráulicos de dupla ação. Barra estabilizadora	Eixos traseiros	449 459
		Capacidade técnica (total)	4.200 (pneu 205) 4.400 (pneu 225)
		Eixo diâmetro	2.100 (pneu 205) 2.100 (pneu 225)
		Eixos traseiros	2.100 (pneu 205) 2.300 (pneu 225)
		Peso Bruto Total (PBT) - idêntico	4.200 (pneu 205) 4.400 (pneu 225)
		Peso bruto total combinado (PBTCT)	5.000
		Capacidade máx. de tração (CMT)	5.000
		Carga útil + carroceria	1.398 1.385
		Obs: Os pesos podem sofrer variação devido aos itens opcionais, consulte o M. Combustível 1021216.	
Chassi		Desempenho (cálculo teórico)	
Tipo	Chassi modular com longarinas simples, com drop e de perfil "U" consome	Relação de redução do eixo traseiro	4,56:1
Material	LN600	Velocidade máxima com PBT (km/h)	147
		Capacidade de rampa com PBT (N)	60
		Partida em rampa com PBT (N)	41
		Obs: Os dados podem variar devido ao equipamento.	
Rodas e Pneu			
Aros das Rodas / Material	Aço (16" x 6J) Aço (16" x 5,5J)*		
Pneus	225/75R16C 205/75R16C*		
Platina			
Freios			
Freio de Serviço	ABS, EBD, HSA (sistema de partida em rampa), ATC (controle de tração), ESC (controle de estabilidade eletrônica)		
Freio de Estacionamento	Alavanca a cabo, caliper seco no disco		



VR 07RF DEFIS

Em síntese, afirma a Recorrente que o DLX é um caminhão pronto e comercializado com cabina, chassis e motor, sendo utilizado apenas para o transporte de mercadorias e não servindo para uso misto.

Através do **PARECER TÉCNICO 21 489-301 MAN, de 24 de março de 2022**, emitido pelo **Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT)** e apresentado com a peça de Impugnação (fls. 638 a 708), foi analisado o processo produtivo Volkswagen, com o comparativo entre os seguintes modelos de caminhões:

#### Linha intermediária – alguns modelos

Constellation 14.190  
Constellation 15.190 4x4  
Constellation 17.190  
Constellation 17.230  
Constellation 19.330



VW Constellation

#### Linha leve – alguns modelos

Delivery Express +  
Delivery 4.160  
Delivery 11.180  
Delivery 11.180 4x4  
Delivery 13.180



VW Delivery

#### Linha pesada – alguns modelos

Meteor 28.460  
Meteor 29.520



VW Meteor

#### Linha final



Linha 1



Linha 1



Linha 2



Consta no Laudo Técnico os veículos automóveis das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +” com os seguintes registros fotográficos:

**Figura 1** – Veículo automóvel da versão “Delivery Express” para o transporte de mercadorias.



Fonte: MAN LATIN AMERICA

**Figura 2** – Veículo automóvel da versão “Delivery Express +” para o transporte de mercadorias.



Fonte: MAN LATIN AMERICA

Com relação aos veículos especificados no EX. 01, foi demonstrado no Laudo Técnico que os veículos camionetas, furgões e ‘pick-ups’ são:

**Figura 2** – Exemplo de camioneta.



Fonte: <https://www.mitsubishimotors.com.br/suv-e-crossovers/pajero-sport-2022>

Acesso em: 15.03.2022.

**Figura 3** – Exemplo de furgão ou van.



Fonte: <https://carros.peugeot.com.br/gama/peugeot-expert.html>

Acesso em: 15.03.2022.

**Figura 5** – Exemplo de caminhonete ou *pick-up*.



Fonte: [https://ofertas.vw.com.br/modelos/amarok-4/extreme-3-0-v6-tdi\\_12665/](https://ofertas.vw.com.br/modelos/amarok-4/extreme-3-0-v6-tdi_12665/)

Acesso em: 15.03.2022.

### **Assim concluiu o Parecer Técnico:**

Foi constatado, através das análises apresentadas na seção 5 deste Parecer Técnico, que os caminhões das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +”, os quais são fabricados e comercializados pela MAN LATIN AMERICA, são veículos de carga que se destinam exclusivamente ao transporte de mercadorias, sendo, portanto, impróprios para o transporte de passageiros.

Além disso, os veículos das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +”, possuem o chassi perfurado para a instalação de diversos modelos de plataforma separada para carga, os quais são implementos específicos para o segmento de

caminhões, diferentemente das caminhonetes ou pick-ups, as quais apresentam uma caixa de carga separada do tipo aberta, com laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível.

Assim, tem-se que os veículos das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +” não devem ser classificados na exceção Ex. 01 – “De camionetas, furgões, ‘pick-ups’ e semelhantes”.

Portanto, conclui-se que **os veículos das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +”, quando eles forem comercializados pela MAN LATIN AMERICA sem a plataforma separada para cargas (caixa para cargas) e sem os para-choques traseiros, devem ser classificados no Item NCM 87.04.21.10 – “Chassis com motor e cabina”.**

Quando os caminhões das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +” forem comercializados completos pela MAN LATIN AMERICA, isto é, com uma plataforma de carga, esses veículos devem ser classificados de acordo com o seu tipo de caixa de carga. **Os caminhões das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +” comercializados com uma plataforma do tipo caixa basculante devem ser classificadas no Item NCM – 87.04.21.20 – “Com caixa basculante”; se for com uma plataforma de carga do tipo caixa frigorífica ou isotérmica, devem ser classificadas no Item NCM 87.04.21.30 – “Frigoríficos ou isotérmicos” ou; se for com uma plataforma de carga de um tipo diferente dos mencionados anteriormente, devem ser classificadas no Item NCM 87.04.21.90 – “Outros”.**

### **3.3. Da definição de Chassi Motor Cabine VW/Express considerada pela Fiscalização e mantida pela DRJ**

A Fiscalização rejeitou os esclarecimentos da Contribuinte e, com base na RGC/TIPI 1, concluiu que os caminhões modelos “Delivery” se enquadram no Ex 01 do item 87.04.21.10 – De camionetas, furgões, pick-ups e semelhantes, pois, com a instalação de uma carroceria baú, transforma-se em veículo semelhante ao furgão, que para os efeitos do SH, corresponde ao veículo que transporta mercadoria no espaço interior traseiro do veículo. Já com a instalação de uma caçamba, transforma-se em veículo semelhante a pick-up, que, para os efeitos do SH, corresponde ao veículo que transporta mercadoria em plataforma traseira aberta, separada à cabine, munida de laterais fixas e de uma tampa traseira rebatível.

E como já mencionado acima, considerou o Auditor Fiscal que os veículos vendidos pela Recorrente deveriam ser classificados no Ex 01 da NCM 87.04.21.10, cuja alíquota de IPI é de 8%, nos anos-calendário de 2019 e 2020.

O mesmo entendimento da Fiscalização foi mantido pela DRJ de origem, com fundamento na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 98031, de 14/04/2022.

### 3.4. Da definição dos veículos pelo Código de Trânsito Brasileiro

A Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997 (Código de Trânsito Nacional), assim estabelece a classificação de veículos:

Art. 96. Os veículos classificam-se em:

#### **I - quanto à tração:**

- a) automotor;**
- b) (revogada);
- c) de propulsão humana;
- d) de tração animal;
- e) reboque ou semi-reboque;

#### **II - quanto à espécie:**

- a) de passageiros:

(...)

#### **b) de carga:**

- 1 - motoneta;
- 2 - motocicleta;
- 3 - triciclo;
- 4 - quadriciclo;

#### **5 - caminhonete;**

#### **6 - caminhão;**

- 7 - reboque ou semi-reboque;
- 8 - carroça;
- 9 - carro-de-mão;

#### **c) misto:**

- 1 - camioneta;**
- 2 - utilitário;**
- 3 - outros;**

(...)

Art. 97. As características dos veículos, suas especificações básicas, configuração e condições essenciais para registro, licenciamento e circulação serão estabelecidas pelo CONTRAN, em função de suas aplicações.

Por sua vez, o **ANEXO I do Código de Trânsito Nacional** adota as seguintes definições:

**CAMINHÃO-TRATOR** - veículo automotor destinado a tracionar ou arrastar outro.

**CAMINHONETE** - **veículo destinado ao transporte de carga com peso bruto total de até três mil e quinhentos quilogramas.**

**CAMIONETA** - **veículo misto destinado ao transporte de passageiros e carga no mesmo compartimento.**

**CAMINHÃO** - veículo automotor destinado ao transporte de carga com peso bruto total superior a 3.500 kg (três mil e quinhentos quilogramas), podendo tracionar ou arrastar outro veículo, respeitada a capacidade máxima de tração. (Incluído pela Lei nº 14.440, de 2022)

**REBOQUE** - veículo destinado a ser engatado atrás de um veículo automotor.

**SEMI-REBOQUE** - veículo de um ou mais eixos que se apóia na sua unidade tratora ou é a ela ligado por meio de articulação.

**UTILITÁRIO** - **veículo misto caracterizado pela versatilidade do seu uso, inclusive fora de estrada.**

**VEÍCULO ARTICULADO** - combinação de veículos acoplados, sendo um deles automotor.

**VEÍCULO DE CARGA** - **veículo destinado ao transporte de carga, podendo transportar dois passageiros, exclusive o condutor.**

**VEÍCULO CONJUGADO** - combinação de veículos, sendo o primeiro um veículo automotor e os demais reboques ou equipamentos de trabalho agrícola, construção, terraplenagem ou pavimentação.

**VEÍCULO DE GRANDE PORTE** - veículo automotor destinado ao transporte de carga com peso bruto total máximo superior a dez mil quilogramas e de passageiros, superior a vinte passageiros.

**VEÍCULO DE PASSAGEIROS** - veículo destinado ao transporte de pessoas e suas bagagens.

**VEÍCULO MISTO** - **veículo automotor destinado ao transporte simultâneo de carga e passageiro.**

**VEÍCULO ESPECIAL** - veículo de passageiro, de carga, de tração, de coleção ou misto que possui características diferenciadas para realização de função especial para a qual são necessários arranjos específicos da carroceria e/ou equipamento. (Incluído pela Lei nº 14.599, de 2023)

Outrossim, a **RESOLUÇÃO CONTRAN Nº 882, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2021**, que estabelece os limites de pesos e dimensões para veículos que transitem por vias terrestres, prevê os seguintes conceitos e definições:

#### DOS CONCEITOS E DEFINIÇÕES

##### **Art. 3º Para o disposto nesta Resolução, considera-se:**

I - caminhão: veículo automotor destinado ao transporte de carga com PBT acima de 3.500 quilogramas, podendo tracionar ou arrastar outro veículo, respeitada a capacidade máxima de tração;

II - caminhão-trator: veículo automotor destinado a tracionar ou arrastar outro;

(...)

XIII - reboque: veículo destinado a ser engatado atrás de um veículo automotor;

XIV - semirreboque: veículo de um ou mais eixos que se apoia na sua unidade tratora ou é a ela ligado por meio de articulação;

(...)

XVI - veículo articulado: combinação de veículos acoplados, sendo um deles automotor;

(...)

**XIX - veículo acabado: veículo que sai de fábrica pronto para registro, sem precisar de complementação;**

**XX - veículo inacabado ou incompleto: todo o chassi plataforma para ônibus ou micro-ônibus e os chassis de caminhões, caminhonete, utilitário com cabine completa, incompleta ou sem cabine.**

Em resumo, a **classificação dos veículos está diretamente ligada à carroceria, que determina sua finalidade**: se destinado ao transporte de passageiros, classifica-se como veículo de passageiros; se para carga, como veículo de carga; e se para ambos, como veículo misto. A carroçaria refere-se a tudo o que está sobre a estrutura rígida chamada chassi. Assim, considerando os dispositivos acima, as espécies de veículos são: passageiros, carga, misto, coleção, competição, tração e especial.

#### **3.5. Da definição dos veículos adotada pela IN SRF nº 237, de 05 de novembro de 2002, com redação mantida pela IN RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022**

Destaco que a Secretaria da Receita Federal já dispôs sobre o conceito de caminhão chassi e de caminhão monobloco através da IN SRF nº 237, de 05 de novembro de 2002, cuja definição foi mantida pela IN RFB nº 1911/2019 e, posteriormente, consolidada pela IN RFB nº 2121, de 15 de dezembro de 2022.

Em que pese a norma tratar sobre a determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vejamos o entendimento adotado sobre a definição atribuída aos itens “caminhões chassi” e “caminhões monobloco”:

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

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

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

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

Por sua vez, não obstante a conclusão do Parecer Técnico do IPT corroborar com a definição dada pelo Código de Trânsito Nacional e com a IN SRF nº 237, de 05 de novembro de 2002, passamos à análise da definição prevista pelo Sistema Harmonizado.

### **3.6. Do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA)**

Cumpra observar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). Com isso, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.

Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os 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 desta Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas “constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

Com relação ao produto **CHASSI MOTOR CABINE VW/EXPRESS**, vejamos as **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) do CAPÍTULO 87** (Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios):

#### CONSIDERAÇÕES GERAIS

**Com exceção** de algumas máquinas móveis que se classificam na Seção XVI (ver a este respeito as Notas Explicativas das posições 87.01, 87.05 e 87.16) o presente Capítulo compreende o conjunto dos veículos terrestres. **Classificam-se, portanto, neste Capítulo:**

(...)

**2) Os veículos automóveis para transporte** de pessoas (posições 87.02 e 87.03), **de mercadorias (posição 87.04)** ou para usos especiais (posição 87.05).

(...)

**A classificação de um veículo automóvel não é afetada pelas operações que são efetuadas após a montagem de todas as partes num veículo automóvel completo**, tais como a fixação do número de identificação do veículo, a alimentação do sistema de frenagem (travagem) e o sangramento do ar contido dentro dos freios (travões), a alimentação do sistema de direção assistida e dos sistemas de refrigeração e de ar-condicionado, a regulação de faróis, a regulação da geometria das rodas (alinhamento) e dos freios (travões). Isto inclui a classificação por aplicação da Regra Geral Interpretativa 2 a).

Os **veículos incompletos ou inacabados, mesmo desmontados ou por montar, classificam-se como os veículos completos ou acabados desde que apresentem as características essenciais destes** (Regra Geral Interpretativa 2 a)). Consideram-se como tais, especialmente:

- A) Um veículo automóvel simplesmente desprovido de suas rodas ou pneumáticos e de sua bateria de acumuladores.
- B) Um veículo automóvel sem seu motor ou cujo interior esteja por acabar.
- C) Um ciclo sem selim e sem pneumáticos.

Este Capítulo compreende também as partes e acessórios reconhecíveis como sendo exclusiva ou principalmente destinados aos veículos nele incluídos, desde que não sejam excluídos pelas Notas da Seção XVII (ver as Considerações Gerais correspondentes). (sem destaques no texto original)

Com relação à **Posição 87.04 (Veículos automóveis para transporte de mercadorias)**, assim define a Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh):

#### NOTA EXPLICATIVA

**A presente posição compreende especialmente:**

**Os caminhões e caminhonetes (camionetas) comuns** (de plataforma, com toldos, fechados, etc.), **os veículos para entrega de qualquer tipo**, os veículos para mudanças, os caminhões para descarga automática (de caçamba (caixa) basculante, etc.), os caminhões-tanque (caminhões-cisterna) mesmo equipados com bombas, os caminhões-frigoríficos e os caminhões-isotérmicos, os caminhões com pranchas sobrepostas para o transporte de garrações de ácido, botijões de gás butano, etc., os caminhões de plataforma rebaixada e rampas de acesso para o transporte de material pesado (carros de combate, máquinas de elevação ou de terraplenagem, transformadores elétricos, etc.), os caminhões especialmente concebidos para transporte de concreto (betão) excluídos os caminhões-betoneiras da posição 87.05, etc., os caminhões para lixo, mesmo que possuam dispositivos para carregamento, compactação, umidificação, etc.

(...)

**A classificação de certos veículos automóveis na presente posição é determinada por certas características que indicam que são concebidos para o transporte de mercadorias e não para o de pessoas (posição 87.03).** Estas características são especialmente úteis para determinar a classificação dos veículos automóveis em que o peso bruto é geralmente inferior a 5 toneladas, **que apresentem, quer uma parte traseira separada fechada, quer uma plataforma traseira aberta, utilizada geralmente para o transporte de mercadorias; estes veículos podem ser munidos, na parte traseira, de assentos do tipo banco, sem cintos de segurança nem pontos de amarração, nem acomodações para os passageiros, que são rebatíveis para as laterais afim de permitir a utilização completa da plataforma para o transporte de mercadorias.** Esta categoria de veículos automóveis compreende, **especialmente**, os denominados geralmente por veículos polivalentes (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos veículos utilitários esportivos). Os elementos que seguem reportam-se às características de concepção que os veículos desta espécie geralmente possuem e que se incluem na presente posição:

- a) Presença de assentos do tipo banco sem dispositivos de segurança (por exemplo, cintos de segurança ou pontos de ancoragem e acessórios destinados a instalá-los) nem acomodações para os passageiros na parte traseira, atrás da parte reservada ao motorista e aos passageiros. Estes assentos podem, geralmente, ser rebatidos a fim de permitir a utilização completa, para o transporte de mercadorias, do espaço interior traseiro (veículos do tipo furgão) ou da plataforma separada (veículos do tipo picape);
- b) Presença de uma cabine separada para o motorista e os passageiros, bem como de uma plataforma aberta separada munida de laterais fixas e de uma tampa traseira rebatível (veículos do tipo picape);
- c) Ausência de janela nos dois painéis laterais traseiros; presença de uma ou mais portas deslizantes, normais ou basculantes, sem janelas, nos painéis laterais ou na traseira, a fim de permitir a carga e a descarga das mercadorias (veículos do tipo furgão);
- d) Presença de painel ou barreira permanente entre o habitáculo e a parte traseira;
- e) Ausência de elementos de conforto, de elementos de acabamento interior e de acessórios na plataforma de carga semelhantes aos que se encontram nos habitáculos dos automóveis de passageiros (por exemplo, tapetes, ventilação, iluminação interior, cinzeiros).

Classificam-se **TAMBÉM** nesta posição:

(...)

**OS CHASSIS DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS, EQUIPADOS COM UM MOTOR E CABINA, TAMBÉM SE CLASSIFICAM NA PRESENTE POSIÇÃO.** (sem destaques no texto original)

**Saliento que a RGI 2. a) assim prevê:**

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.

**Vejamos a definição de “artigos incompletos ou inacabados” dada pela NOTA EXPLICATIVA da RGI 2 a):**

**(Artigos incompletos ou inacabados)**

I) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a **englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.**

II) As disposições desta Regra aplicam-se aos esboços de artigos, exceto no caso em que estes estão expressamente especificados em determinada posição. Consideram-se "esboços" os artigos não utilizáveis no estado em que se apresentam e que tenham aproximadamente a forma ou o perfil da peça ou do objeto acabado, não podendo ser utilizados, salvo em casos excepcionais, para outros fins que não sejam os de fabricação desta peça ou deste objeto (por exemplo, os esboços de garrafas de plástico, que são produtos intermediários de forma tubular, fechados numa das extremidades e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma tampa roscada, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas).

Os produtos semimanufaturados que ainda não apresentam a forma essencial dos artigos acabados (como é, geralmente, o caso das barras, discos, tubos, etc.) não são considerados esboços.

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

**IV) Vários casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (por exemplo, Seção XVI, Capítulos 61, 62, 86, 87 e 90).** (sem destaques no texto original)

Como acima já mencionado, após apurações realizadas em procedimento fiscal, concluiu a Fiscalização que os caminhões se enquadram no Ex 01 da posição 87.04.21.10 da TIPI – “caminhonetas, furgões, pick ups e semelhantes” (alíquota de 8%), pois se transformariam em veículos semelhantes a furgões ou pick-ups a depender da instalação de carrocerias baú (caso em que supostamente passariam a ser considerados furgões) ou de caçambas (hipótese em que se tornariam pick-ups).

**Reitero que as diferenças apontadas no Laudo Técnico do IPT entre os veículos foram as seguintes:**

DELIVERY EXPRESS	DELIVERY EXPRESS +	CAMIONETAS	'PICK-UPS'
Exclusivo para transporte de mercadorias	Exclusivo para transporte de mercadorias	Uso misto ou polivalentes	Uso misto ou polivalentes
Fabricado sem a plataforma separada para cargas (caixa para cargas) e sem os para-choques	Fabricado sem a plataforma separada para cargas (caixa para cargas) e sem os para-choques	Possui uma cabine separada para o condutor e os passageiros, bem	Possui uma cabine separada para o condutor e os passageiros, bem como de uma plataforma

traseiros	traseiros	como de uma plataforma aberta separada, a qual apresenta laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível	aberta separada, a qual apresenta laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível
Possui o chassi perfurado para a instalação de diversos modelos de plataforma separada para carga, os quais são implementos específicos para o segmento de caminhões, tais como caixa basculante, caixa aberta, frigorífico, plataforma de reboque, dentre outros correlatos, que variam de acordo com o tipo de mercadoria que será transportada.	Possui o chassi perfurado para a instalação de diversos modelos de plataforma separada para carga, os quais são implementos específicos para o segmento de caminhões, tais como caixa basculante, caixa aberta, frigorífico, plataforma de reboque, dentre outros correlatos, que variam de acordo com o tipo de mercadoria que será transportada.	Não possui seu chassi perfurado, tendo em vista que esse veículo apresenta uma caixa de carga separada do tipo aberta, a qual apresenta laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível, não sendo possível realizar a troca dessa plataforma aberta de transporte de mercadorias.	Não possui seu chassi perfurado, tendo em vista que esse veículo apresenta uma caixa de carga separada do tipo aberta, a qual apresenta laterais fixas ao chassi e uma tampa traseira rebatível, não sendo possível realizar a troca dessa plataforma aberta de transporte de mercadorias.
Veículo inacabado ou incompleto quando saem da linha de produção da montadora	Veículo inacabado ou incompleto quando saem da linha de produção da montadora		
A abertura e o fechamento do acesso ao motor ocorrem do modo de caminhão, através do basculamento da cabine.	A abertura e o fechamento do acesso ao motor ocorrem do modo de caminhão, através do basculamento da cabine.		A abertura e o fechamento do acesso ao motor ocorrem de modo semelhante a um automóvel de passeio, através do basculamento da tampa do motor
Requer etapa de complementação industrial para receber a plataforma aberta separada para cargas, os para-choques traseiros e o licenciamento antes de entrar em operação	Requer etapa de complementação industrial para receber a plataforma aberta separada para cargas, os para-choques traseiros e o licenciamento antes de entrar em operação		

Com isso, considerou o IPT que a exceção Ex. 01 – “De camionetas, furgões, ‘pick-ups’ e semelhantes” não se aplica aos caminhões das versões “Delivery Express” e “Delivery Express +”.

A RGI/SH 1 dispõe que *“Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes”*.

Considerando que a Nesh da Posição 87.04 incluiu nessa categoria os veículos polivalentes (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos veículos utilitários esportivos), desde que não sejam aqueles incluídos na Posição 87.03, **entendo que deve ser aplicada a RGI 2 a) de maneira a englobar o artigo incompleto ou inacabado (chassis de veículos automóveis, equipados com um motor e cabina), o qual apresenta a característica essencial do artigo completo ou acabado, qual seja: transporte de mercadoria.**

### 3.7. Das Soluções de Consulta sobre a matéria

Consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 166 a 172 que *“as soluções de consulta nº 38, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal e nº 268, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 9ª Região Fiscal, esclarecem que o critério de um veículo ser polivalente ou misto, não é determinante para sua classificação no Ex. 01”*.

**Analisando as Soluções de Consulta em referência, é possível concluir que houve um equívoco na forma como foram comparados os itens analisados e o objeto deste litígio.**

#### **Vejamos:**

A **Solução de Consulta nº 38 - SRRF/10ª RF/Diana (fls. 38-42)** teve por objeto *“veículo automóvel sobre quatro rodas motoras, propulsionado por motor de pistão, de ignição por compressão (diesel), com cilindrada de 2.799cm<sup>3</sup> e potência nominal de 140cv, de peso em carga máxima igual a 4.470kg, com caçamba de carregamento (tipo pick-up), apresentado nos modelos AM200 CD, com cabina dupla e capacidade de carga máxima de 1.500kg, dos quais 1.080kg são para mercadorias, e AM200, com cabina simples e capacidade de carga máxima de 1.700kg, dos quais 1.490kg são para mercadorias, comercialmente denominado Utilitário Agrale Marruá”*.

O utilitário Agrale Marruá (Modelos AM200 CD CC, AM200 CD, AM200 CC e AM200) foi identificado com a seguinte ilustração:





A conclusão teve por base que nos quatro modelos de utilitários objeto da consulta, a capacidade para transporte de mercadorias é muito superior, em peso, à capacidade para transporte de pessoas, incluído o motorista.

Com isso, concluiu-se que:

4.1 – Os modelos AM200 CD CC e AM200 CC, sem caçamba, constituem chassis com motor e cabina (dupla ou simples, respectivamente), e classificam-se no item 8704.21.10, por força da Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Enquadram-se no Ex 01 deste código (Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes), por aplicação da Regra Geral Complementar da TIPI RGC/TIPI-1.

4.2 – Os modelos AM200 CD e AM200, com caçamba, constituem veículos automóveis para transporte de mercadorias que não se classificam em quaisquer dos itens 8704.21.10 a 8704.21.30, e que por conseguinte se classificam no item 8704.21.90, também por força da RGC-1 da NCM. Enquadram-se no Ex 01 deste código (Ex 01 - De camionetas, furgões, "pick-ups" e semelhantes), por aplicação da RGC/TIPI-1.

A **Solução de Consulta nº 268 - SRRF09/Diana (fls. 43-48)** teve por objeto “veículo automóvel apresentando-se sob a forma de chassi provido de cabina e de motor de pistão de ignição por compressão (diesel), com 2.463cm<sup>3</sup> de cilindrada e 16 válvulas, possuindo peso em carga máxima de circulação, especificado pelo fabricante, de 3.500kg (peso bruto total). Destina-se ao transporte de mercadorias após a instalação sobre seu chassi de uma carroceria para este fim (caçamba, baú ou outra), podendo, ainda, receber a instalação de carroceria que o transforme em veículo apto ao transporte de acidentados ou vítimas de doenças súbitas (ambulância)”.

O utilitário Agrale Marruá (Modelos AM200 CD CC, AM200 CD, AM200 CC e AM200) foi identificado com a seguinte ilustração:



Concluiu a Solução de consulta em referência que, “com base na RGC/Tipi 1, o Renault Master Chassi Cabine enquadra-se no Ex 01 do item 8704.21.10 – De camionetas, furgões, “pick-ups” e semelhantes, pois, com a instalação de uma caçamba, por exemplo, transforma-se em veículo semelhante a “pick-up” (picape), que, para os efeitos do SH, corresponde ao veículo que transporta mercadoria em plataforma traseira aberta, separada à cabine, munida de laterais fixas e de uma tampa traseira rebatível. Já, com a instalação de uma carroceria baú, transforma-se em veículo semelhante a furgão, que para os efeitos do SH, corresponde ao veículo que transporta mercadoria no espaço interior traseiro do veículo.”

Com a devida *vênia*, discordo da conclusão acima, tendo em vista as notas explicativas da Nesh já citadas neste voto. Entendo razoável a conclusão do Parecer Técnico do IPT, de que o caminhão DLX não pode ser enquadrado no EX 01 por se tratar de um **veículo inacabado ou incompleto quando saem da linha de produção da montadora.**

É importante frisar que a conclusão do IPT, além de corroborar com a definição dada pelo Código de Trânsito Brasileiro, igualmente acompanha a Nesh do Capítulo 87, a qual prevê que a **classificação de um veículo automóvel não é afetada pelas operações que são efetuadas após a montagem de todas as partes num veículo automóvel completo.**

Por sua vez, a **SC Cosit nº 98031/2022**, adotada no r. voto vencedor do acórdão recorrido, assim considerou a classificação fiscal de chassis com motor e cabina (sem carroçaria de carregamento):

30. Portanto, **para fins de classificação fiscal de mercadorias**, tendo por base as diretrizes estabelecidas pelo SH, **não é correto estabelecer diferença conceitual entre as palavras camioneta e caminhonete. Logo, as Notas Explicativas da posição 87.04 abrangem os veículos de transporte de mercadoria.**

31. É definido nas normativas nacionais (Lei nº 9.503, de 1997, a qual institui o código de Trânsito Brasileiro - CTB) que camioneta **seria um veículo de uso misto. Caso tal definição fosse válida, para o enquadramento da mercadoria no código NCM, não seria correto ou racional citar tal grupo de veículos nas Notas Explicativas da posição 87.04 (Veículos automóveis para transporte de mercadorias), pois necessariamente estariam enquadrados na posição 87.03 (Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os**

veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida), **que cita literalmente os veículos automóveis de uso misto.**

32. Em seu Anexo I, que estabelece conceitos e definições, o CTB determina que caminhonete é um **veículo destinado ao transporte de carga com peso bruto total de até 3.500 kg.** Desta forma, uma vez que **o veículo ora em análise possui um peso total bruto de 3.480 kg, este se enquadra no Ex 01 da Tipi.**

33. A afirmação do consulente de que seu produto não se trata de uma camioneta, furgão, “pick-up” e seus semelhantes, por ser constituído somente de chassis e cabine não prospera, uma vez que não faria qualquer sentido existir tal Ex em determinado código se assim fosse.

Igualmente discordo do posicionamento em referência, uma vez que ao aplicar a RGC/TIPI, considerando que apenas são comparáveis Ex-tarifários de um mesmo código, o ilustre Auditor Fiscal teve por premissa que inexistente diferença entre camioneta e caminhonete e, como a Posição 87.04 abarca os veículos de transporte de mercadorias, não faria qualquer sentido existir o Ex em determinado código com definição distinta.

Neste caso, além de a classificação de um veículo automóvel não ser afetada pelas operações que são efetuadas após a montagem de todas as partes num veículo automóvel completo, reitero a aplicação da RGI 2 a), que amplia o alcance das posições que menciona um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado.

Como já mencionado neste voto, reitero que a **Nesh da Posição 87.04**, ao especificar os veículos automóveis com características que indicam que são concebidos para o transporte de mercadorias e não para o de pessoas (posição 87.03), **incluiu os veículos polivalentes** (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos veículos utilitários esportivos), **bem como os chassis de veículos automóveis, equipados com um motor e cabina.**

Outrossim, impera citar a **Solução de Consulta COSIT nº 98.034, de 27 de fevereiro de 2023**, que ao analisar um veículo automotor, com carroçaria tipo furgão, para o transporte de mercadorias, procedeu ao enquadramento no Código NCM 8704.21.90 - Ex 01, observando que:

13. Na presente consulta, o veículo em questão possui características de veículo de carga e certificação do órgão competente como veículo de carga. O fato de o fabricante dotá-lo de alguns itens de predisposição para transformá-lo futuramente em micro-ônibus, após modificações e adaptações de grande monta realizadas por empresas implementadoras, não deve influenciar a sua classificação, pois **no estado em que se encontra configura-se como um veículo de carga e modificações posteriores não influenciam sua atual classificação. O veículo poderá mudar de classificação fiscal apenas após as implementações realizadas de acordo com o cliente final, quando já se**

**terá certeza de sua nova configuração, podendo inclusive haver total descaracterização do veículo original.**

14. Ou seja, não importa em que outro veículo ele poderá ser transformado posteriormente (micro-ônibus, ambulância, unidade móvel de saúde, estabelecimento comercial móvel, etc), o veículo sob o qual se pretende obter a classificação é um veículo tipo furgão apto a transportar cargas, com lotação para um condutor e dois passageiros, incluindo os respectivos itens de conforto e segurança, e capacidade de carga de 1.680 kg, e é nessas condições que será classificado. (sem destaque no texto original)

As razões acima permitem a conclusão de que está correta a classificação fiscal adotada pela Contribuinte, motivo pelo qual não se aplica o “EX 01”, devendo ser cancelado o auto de infração.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso para cancelar o Auto de Infração. Os conselheiros Jorge Luís Cabral e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanharam a relatora pelas conclusões.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**