



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720355/2017-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.769 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PIRELLI PNEUS LTDA

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

PNEUS UTILIZADOS EM CAMIONETAS, VANS, *PICK UPS*. CÓD. NCM 4011.99.90.

Classificam-se no Código NCM 4011.99.90 os pneumáticos novos, de borracha (posição 4011) dos tipos utilizados em camionetas, vans, *pick ups* e utilitários, uma vez que pneus com estas características **(i)** 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”); **(ii)** não são utilizados em nenhuma das funções expressamente nominadas nas subposições de segundo nível do código 4011.9 (sexto dígito igualmente residual “9”); e, **(iii)** não se enquadram no item “1” do desdobramento do Código previsto no âmbito do Mercosul.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por, unanimidade de votos, em conhecer do recurso, exceto no que se refere a SUV, e, no mérito, por unanimidade de votos, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente),

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face da decisão tomada no acórdão nº 3201-006.649, de 18 de fevereiro de 2020, que recebeu a seguinte ementa.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PNEUS.

Os pneus "C" (de carga, incluído o "CTT"), e "LT" (comerciais leves), capazes de suportar peso e pressão maiores do que os instalados em automóveis de passeio ou em station wagons devem ser classificados na TEC/TIPI no código 4011.20.90.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

FATOS GERADORES. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IPI. INCIDÊNCIA. REVENDA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IMPORTADOS. RESP nº 1.402.532/SC

São fatos geradores do IPI o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Assim, sendo equiparado a estabelecimento industrial o importador de produtos de procedência estrangeira que der saída a esses produtos, fica o mesmo obrigado ao pagamento do IPI em dois momentos distintos, relativos aos dois fatos geradores acima citados: desembaraço aduaneiro e saída do estabelecimento. Por força do §2º, do art. 62, do RICARF/2015, reproduz-se o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em Recurso Repetitivo (art. 543-C do CPC), de que os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil (EREsp 1.403.532/SC, DJe 18/12/2015).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Hígidez que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN

DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa decisão de Delegacia de Julgamento que enfrenta todas as matérias suscitadas em impugnação, mormente, quando apresenta fundamentação adequada e suficiente para declarar a improcedência do pleito de formulado pela contribuinte.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Inexiste cerceamento de defesa no indeferimento da diligência para coleta de provas se os elementos que integram os autos demonstram ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

ART. 100, INCISO III C/C PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS DE MORA. INAPLICABILIDADE.

A norma inserida no art. 100, III e parágrafo único do CTN somente se aplica diante de mudança de entendimento da Administração em face de um mesmo comportamento do administrado. A decisão em processo de consulta produz efeitos, apenas e tão-somente, em relação aos produtos por ela especificamente tratados.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (grifou-se). (grifou-se).

A divergência suscitada pela Fazenda Nacional é quanto à *classificação fiscal de pneus utilizados em veículos dos tipos vans/micro-ônibus, pick-ups, utilitário, carga leve e SUV*.

Para demonstrar a divergência, a recorrente indica a decisão paradigma tomada por meio do acórdão nº 3401-003.498, na qual classificaram-se os pneus objeto da lide no código tarifário 4011.99.90.

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido no Exame de Admissibilidade de e-folhas 1.168 e segs, nos seguintes termos:

Assim, há claramente divergência entre o acórdão recorrido – que a correta classificação para os pneus utilizados em veículos dos tipos vans/micro-ônibus, pick-ups, utilitários, carga leve e SUVs é a NCM 4011.20.90 "outros - dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões"; e o paradigma, que entendeu estar correta a NCM 4011.99.90

O contribuinte apresentou contrarrazões às e-folhas 1.183 e segs. Pede que o recurso não seja admitido por ausência de demonstração da divergência. Considera que não há como saber qual seria a similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma com base nos trechos transcritos no recurso especial. E que também não há como saber se as decisões tratam da mesma mercadoria. *“Sabe-se apenas que o acórdão paradigma tratou de pneus (...) não se sabe, que tipo de pneus estavam em discussão. Quais seriam as suas características técnicas e, muito menos, se se tratavam dos mesmos pneus que estão em discussão neste processo”*.

Explica que

36. O fato de o acórdão paradigma tratar de pneus destinados a tais veículos, porém, não é suficiente para a configuração da similitude fática e, portanto, da divergência. Isso porque, como se viu linhas acima, o fato fundamental para o v. acórdão entender pelo cancelamento da autuação foi a indicação, nas medidas dos pneus, das siglas “C” e “LT”, que demonstram que eles são pneus capazes de suportar mais peso e pressão. Veja-se trecho da ementa do v. acórdão recorrido:

(...)

Aduz que analisando inteiro teor do acórdão paradigma, verifica-se que os pneus nele analisados não tem as mesmas medidas dos pneus objeto dos autos.

Considera, ainda mais, que a análise do recurso implicaria o revolvimento do conjunto probatório que instrui o processo. Relaciona os diversos itens que constituem o arcabouço probatório colacionado aos autos e conclui que

50. Todos esses elementos, juntamente com imagens é que levaram o v. acórdão a concluir que os pneus objeto da autuação são pneus capazes de suportar mais peso e pressão, devendo ser enquadrados no NCM 4011.20.90, destinados aos ônibus e caminhões.

51. Não há, aqui, qualquer divergência de interpretação da legislação tributária. A divergência está enraizada nas características técnicas dos pneus objeto da autuação. E

qualquer conclusão diferente daquela do v. acórdão implicaria, claramente, em necessidade de reanalisar todo o conjunto probatório.

Também sustenta que não há qualquer acórdão paradigma que sustente a posição da Fazenda Nacional de os pneumáticos utilizados em SUV deveriam ser enquadrados na NCM nº 4011.10.00.

Por fim, alega ausência de impugnação específica. Segundo entende

Como é cediço, é imprescindível que o recurso demonstre a necessidade de reforma da decisão em face da qual se contrapõe, dedicando-se a impugnar especificamente seus fundamentos.

(...)

No entanto, o que se vê no presente caso é que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional se baseia, por mais absurdo que possa soar, nas “razões já aduzidas quando da demonstração de divergência, bem como a análise e conclusão elaborada no acórdão de primeira instância”, nas palavras da própria Fazenda Nacional.

No mérito, pede a manutenção da decisão tomada pela Turma recorrida. Em linhas gerais, em extensa argumentação, defende que os pneus devem ser classificados pelas suas próprias características e não com base no veículo a que se destinam. Que a TIPI faz referência a tipos de pneus, o que, na sua leitura, incluiria produtos destinados a veículos semelhantes àqueles especificados no Código Tarifário, remetendo, assim, à classificação na NCM dos produtos mais semelhante aos comercializados, em estrita observância do contido nas Regras de Interpretação nº 03 e 04.

Reclama a aplicação das demais Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado. Considera que tal medida não contraria o texto das posições, tal como alegado pela recorrente.

Segundo entende,

Apenas por esse motivo já se verifica que se mostra incongruente a alegação da Recorrente, uma vez que a aplicação da Regra 4 de interpretação permite a classificação de mercadorias em posições e subposições “semelhantes”. Consequentemente, a mercadoria classificada de acordo com a regra de interpretação 4 não corresponde à mercadoria descrita na posição e na subposição, mas sim a uma mercadoria semelhante.

Segue esclarecendo as especificidades dos pneus utilizados em veículos, suas características e, com base nelas, sua destinação. O excerto que segue, extraído das contrarrazões, dá uma ideia da linha de defesa da atuada.

145. Por exemplo, os pneus 175/65R14C 90T (objeto do auto de infração e utilizado em veículo de carga) e 175/65R14 82T (não é objeto do auto de infração, sendo utilizado em veículos de passeio). Ambos são pneus com 175 mm de largura, 65% na proporção altura/largura, estrutura radial de 14 polegadas de diâmetro. Considerando as dimensões, os dois pneus podem ser instalados em veículos como Celta, Corsa, Prisma ou Hoggar. Entretanto, o pneu 175/65R14C 90T é um pneu comercial de carga, que suporta maior carga vertical, dentro da velocidade de segurança (90T), que possui maior durabilidade e maior resistência, por ser destinado para utilização por veículo de carga. Já o pneu 175/65R14 82T, com as mesmas dimensões, é um pneu típico de passeio, resistindo menor carga dentro da velocidade de segurança (82T), já que sua estrutura interna é bem menos reforçada, resultando também em menor durabilidade e resistência.

Assim, argumenta que:

148. Demonstra-se, pois, que apesar de terem as mesmas dimensões e, por isso, serem de possível utilização em veículos de passeio, os pneus listados no auto de infração são fabricados com destinação específica para o transporte de carga. A utilização que

eventualmente venha a ser dada por qualquer consumidor final não pode infirmar essa conclusão.

Descreve de forma detalhada o processo de aprovação a ateste de pneus novos, faz referência às Portarias emitidas pelo Inmetro disciplinando a matéria (em especial, as Portarias nº 165 e 205/08), ao Manual da Alapa. Conclui que os pneus destinados a veículos comerciais, que possuem estrutura mais resistente e maior capacidade de carga, exigem a inclusão das siglas “C” ou “LT” em sua identificação, conforme estabelecido no Manual Técnico ALAPA. Tais inscrições caracterizam pneus mais reforçados, destinados, principalmente, a veículos comerciais leves, razão pela qual tais mercadorias não podem ser identificadas como destinadas a veículos de passeio, nem classificadas nas NCM 40.11.10.00 e 40.11.99.90, como pretende a Fazenda Nacional.

Faz referência, ainda, às conclusões técnicas do Laudo INT – Relatório Técnico 000.100/16, ao Ato Declaratório Executivo Coana nº 23/2014, à IN RFB 237/2002 e à Consulta formulada à Secretaria da Receita Federal:

426. Quando da análise da questão formulada pela Recorrida no processo de consulta em referência, a Secretaria da Receita Federal da 8ª Região Fiscal proferiu a Decisão DISIT/SRRF/8ª RF nº 348 de 14 de outubro de 1997, reconhecendo que os pneus utilizados em caminhões leves, microônibus, utilitários e camionetas para o transporte de carga leve e transporte coletivo de passageiros devem ser classificados na Classificação Fiscal Tarifária nº 4011.20.90 da TEC, assim com o fez a Recorrida em relação aos pneus objeto do auto de infração ora combatido.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Admissibilidade

Em sede preliminar, o sujeito passivo pede que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja admitido. A seguir, passo à análise de cada uma das arguições da contrarrazoante.

De plano, alega que a divergência não foi demonstrada ante a inexistência de similitude fática entre os acórdãos comparados. Considera que não há como saber se as decisões tratam do mesmo tipo de mercadoria.

A leitura da decisão recorrida em confronto com a decisão paradigma é clara quanto a semelhança dos produtos sobre os quais recai a controvérsia. Como a própria contrarrazoante observa em seu arrazoado, não há apenas uma linha de raciocínio passível de ser aplicada à solução da lide. De fato, percebe-se que as decisões não percorreram caminhos idênticos. Na essência, contudo, o que se verifica é que a decisão paradigma classificou os pneus que não sejam destinados a ônibus ou caminhões *stricto sensu*, como pneus destinados a outros automóveis que não se identifiquem nem como ônibus nem como caminhões, de forma diametralmente oposta à decisão recorrida. Cumpre observar excerto da ementa da decisão paradigma:

Pneumáticos novos, radiais, de borracha, para camionetas, furgões, vans, utilitários esportivos etc., classificam-se no código da NCM/NBM 4011.99.90.

Cabe observar também o fundamento da decisão:

(...)

19. Cabe, portanto, conceber se o produto objeto do presente debate se trata de um pneumático novo, de borracha utilizado em **(i)** ônibus e caminhões, como defende a **contribuinte**, ou **(ii)** *camionetes e similares*, como defende a **autoridade fiscal**.

(...)

23. Ressalta-se, por outro lado, que, com amparo na Solução de Consulta SRRF da 9ª RF/DIANA nº 115/2007, produto similar, ainda que de outra marca (Hankook) foi classificado no Código 4011.99.90, nos seguintes termos:

"Pneumático novo de borracha, codificação 205/75R16-C-110/108R-DRA08, radial, do tipo sem câmara-de-ar, com diâmetro de raio de 406,4mm (14"), com capacidade de carga correspondente a 8 lonas (D), que não apresenta banda de rodagem em forma de "espinha de peixe" ou semelhante, enquadrado no Manual de Normas Técnicas 2005-2006 da ALAPA (Associação Latino Americana de Pneus e Aros), na categoria de pneus para camionetas (que inclui camionetas, microônibus e utilitários), reconhecido no mercado internacional como pneumático para camionetas ("light trucks", "pick-up"), furgões, vans, utilitários esportivos ("SUV") etc., e não enquadrado na categoria de pneumáticos para "ônibus ou caminhões", marca Hankook" - (grifou-se).

O acórdão recorrido, por seu turno, ainda que tenha percorrido outra linha de raciocínio, classificou produtos dessa natureza na NCM 4011.20.90, vejamos:

No Relatório do voto:

A PIRELLI fabricou e/ou importou pneus das linhas CHRONO e SCORPION para utilização em vans, pick ups, utilitários, carga leve e SUVs.

(...)

Em processo relatado pelo Conselheiro Marcelo Giovani Vieira decidiu-se, por unanimidade de votos, que a classificação fiscal correta dos pneus utilizados em furgões e caminhonetes é a postulada pela ora recorrente, ou seja, a NCM 4011.20.90. (grifou-se).

Nesse contexto, pode-se concluir que fica identificada a similitude fática.

O contribuinte também alega que o acórdão paradigma não defende a classificação de pneumáticos utilizados em SUV na NCM 4011.10.00, tal como entendeu a Fiscalização Federal. De fato, a divergência em relação a essa matéria diz respeito à possibilidade de classificação de pneus com essas características na NCM escolhida pelo Colegiado recorrido: 4011.20.90, e a decisão paradigma tenha adotou classificação diferente daquela indicada pelo Fisco. Assim, não conheço do recurso especial no que concerne aos SUV.

A contrarrazoante alega também que a análise do recurso implicaria o revolvimento do conjunto probatório que instrui o processo. Os elementos de prova carreados aos autos já foram examinados nas instâncias recorridas e sua valoração não está sendo contestada pela recorrente. O que se discute é matéria eminentemente jurídica. Diz respeito à correta interpretação das regras de classificação tarifária de mercadorias. Nenhuma necessidade há que se discuta o valor probatório de nenhum documento apresentado pela atuada no curso da investigação e do processo.

Por fim, também não se sustenta a alegação de falta de impugnação específica.

Dessa forma, conheço parcialmente do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Passo ao mérito.

Mérito

Em nome do uso racional dos recursos, da economia processual, e com respaldo na disposição normativa contida no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, pela semelhança entre as circunstâncias fáticas entre os dois casos, adoto, no que couber, os fundamentos do voto da lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado para o voto vencedor da decisão proferida nos autos do processo administrativo n.º 10830.721798/2017-64, acórdão nº 9303-013.347, de 21 de setembro de 2022, que passo a transcrever.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, no que se refere à “classificação fiscal de pneus utilizados em veículos dos tipos “vans/micro-ônibus, pick-ups, utilitário e carga leve”, entendendo como correta a classificação adotada pelo Fisco no código NCM 4011.99.90, como se demonstra a seguir.

(...)

Consta dos autos que a empresa PIRELLI fabrica e importa pneus das linhas CHRONO e SCORPION, para utilização em: Vans, Pick ups, utilitários e carga leve. Como relatado, o processo trata de Auto de Infração lavrado por ter a Contribuinte dado saídas a produtos de sua fabricação (pneus destinados a veículos automotores) com a classificação fiscal incorreta e, com isso, aplicando uma alíquota a menor para o IPI.

No Acórdão recorrido, restou assentado que na classificação fiscal dos pneus deveriam ser observadas as referências técnicas do Manual Técnico da ALAPA, de modo que os veículos que utilizam os pneus em apreço possuem algumas características básicas que indicam ser concebidos para o transporte de mercadorias e não de pessoas e, desse modo seriam uma espécie de caminhão. Assim, restaria correta a classificação adotada pela Contribuinte dos referidos pneus, na classificação NCM 4011.20.90 (“Outros - dos tipos utilizados em ônibus ou caminhões”, cuja alíquota do IPI é de 2% (dois por cento).

Cabe informar que a alíquota do IPI, pretendida pela Fiscalização com a reclassificação fiscal é na NCM 4011.99.90, cuja alíquota é de 15% (quinze por cento). O fundamento central utilizado pelo Fisco para refutar a classificação da Contribuinte é o de que os veículos aos quais são destinados os pneus não são 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) 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 1988¹.

A Convenção do SH é hoje aplicada em âmbito mundial, não só entre os 160 países signatários, mas em suas relações com terceiros². 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 ordinária³.

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 SH⁴.

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). 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 Complementares⁵.

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 nº 2.092, de 10/12/1996.

¹ 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.

² A Organização Mundial de Aduanas (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.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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).

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).

Feitos tais esclarecimentos, passa-se a analisar a discussão jurídica sobre classificação da mercadoria, presente nestes autos.

(b) Aplicação do critério ao caso em litígio

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

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”). (...) . Isso permite chegar ao cerne do debate jurídico:

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

(b) o contribuinte entende que todos os pneus em análise, sejam para **vans, pick up e utilitários**, classificam-se na subposição de primeiro nível “5” (“**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 **vans, pick up e utilitários** (e aqueles para os quais não houve resposta da empresa sobre a utilização, aproveitando-se dados de outros processos, que os enquadraram em uma dessas categorias).

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 consulentes, 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 consultante, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique os efetivos enquadramentos.”

Sobre o tema aqui em análise podem ser encontradas as seguintes decisões no Compêndio, relativas aos códigos SH 4011.20 e 4011.90:

<i>Código NCM</i>	<i>Descrição</i>	<i>Decisão</i>
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 caminhonetes ou similares, com a codificação 215/75 R16 116/114 Q	SC 98117/2018 2ª 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
4011.90.90	Pneumático novo, de borracha, do tipo utilizado em caminhonetes ou similares, com a codificação 175/70R14 LT 6 PR	SC 98101/2019 Comitê 95/93S.
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)

O presente processo apresenta vários pneus com o atributo “LT”, que o Acórdão recorrido entendeu suficiente para classificar como “pneu para ônibus ou caminhão”. Com este atributo “LT”, a fiscalização identificou 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.**

Assim, não se pode comungar do entendimento exposto no recorrido, calcado em siglas latino-americanas para estabelecer uma classificação universal no SH. Nenhum dos citados veículos, nem aqueles com atributo “C” (v.g., Courier, Kangoo, Kombi, H100, Topic, Besta, Ducato, Sprinter, Toyota Hilux), destacados no Acórdão recorrido, é um “ônibus ou caminhão”.

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)

(...), as demais categorias (camionetas, vans, pick ups e utilitários) tratadas no precedente se prestam a endossar que pneus para tais veículos não são “pneus para ônibus ou caminhões”.

Recorde-se que um conceito nacional de caminhão, extraído do Código de Trânsito, de norma ABNT (como parece sugerir 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 cm³, ou por um motor com ignição por centelha, com cilindrada de 1.994 cm³, munido de janelas laterais apenas, com uma porta corredeja 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 8.950, de 2016 (e alterações posteriores), 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 8% (ou 4%, 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 10% ou 4%** 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 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, 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**.

(...) (grifou-se).

Nestes termos, voto conhecer do recurso, exceto no que se refere a SUV, e, no mérito, por unanimidade de votos, na parte conhecida, em dar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira