



INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
- IDP
GRADUAÇÃO EM DIREITO

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS: Um Estudo Sobre a (I)legalidade da Súmula
CARF nº 161 à Luz da Terceira Hipótese de Classificação Fiscal.

Mycaella Castro Martins Lopes

Orientadora: Prof. Onízia Miranda de Aguiar Pignataro

BRASÍLIA

2024



MYCAELLA CASTRO MARTINS LOPES

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS: Um Estudo Sobre a (I)legalidade da Súmula
CARF nº 161 à Luz da Terceira Hipótese de Classificação Fiscal.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para a obtenção do título de bacharel
em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa-IDP.

Orientadora: Prof. Onízia Miranda de Aguiar
Pignataro

BRASÍLIA

2024



Às minhas maiores apoiadoras: Édiva de Castro e Maria de Castro, ao meu irmão Andrew Castro por todo o amor e cuidado e aos meus Dinos. Agradeço à professora Onízia pela incrível e cuidadosa orientação e à minha amiga Mariana pelo apoio.



**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS: Um Estudo Sobre a (I)legalidade da Súmula
CARF nº 161 à Luz da Terceira Hipótese de Classificação Fiscal.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como
requisito para a obtenção do título de bacharel em
Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa-IDP.

Brasília, 04 de dezembro de 2024

Professora Onízia Miranda de Aguiar Pignataro
Professora Orientadora

Professor José Trindade Monteiro Neto
Membro da Banca Examinadora

Thabitta Rocha
Membro da Banca Examinadora

BRASÍLIA

2024



CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS: Um Estudo Sobre a (I)legalidade da Súmula CARF nº 161 à Luz da Terceira Hipótese de Classificação Fiscal.

Mycaella Castro Martins Lopes

Sumário: 1. Introdução 2. Classificação Fiscal no Brasil 2.1. Importância da Classificação de Mercadorias 2.2. A Complexidade da Classificação de Mercadorias 2.3. Primeira, Segunda e Terceira Classificação Fiscal 3. Súmula CARF nº 161 4. Direito de Defesa do Contribuinte 4.1. Aspectos Constitucionais do Direito de Defesa do Contribuinte 4.2. Mecanismos Infralegais/infraconstitucionais do Direito de Defesa do Contribuinte 5. Exame Judicial da Controvérsia 6. Considerações Finais 7. Referências 8. Apêndice

RESUMO

Este trabalho analisa a aplicação da Súmula CARF nº 161 nos casos de reclassificação de mercadorias, propondo uma reflexão acerca do Sistema de Classificação de Mercadorias. A pesquisa, baseada em metodologia qualitativa, descritiva e documental, concluiu que a complexidade do sistema e a subjetividade envolvida no processo de classificação não raro resultam em erros, não apenas por parte do contribuinte, mas também pela própria fiscalização. Tal cenário tem ensejado a aplicação da penalidade prevista pela Súmula CARF nº 161, mantida mesmo nos casos de reclassificação, uma vez que o enunciado foi adotado de forma prematura e não considerou tais hipóteses, violando a boa-fé e o direito de defesa do contribuinte. Além disso, verificou-se que, nas hipóteses de reclassificação realizadas de boa-fé, o Judiciário tem afastado a penalidade por seu caráter essencialmente punitivo. Assim, propõe-se a revisão do enunciado para alinhar-se aos princípios constitucionais e assegurar maior segurança jurídica aos contribuintes.

Palavras-chave: Súmula CARF nº 161. Classificação Fiscal. Terceira Hipótese. Revisão da Súmula.

ABSTRACT

This study analyzes the application of CARF Precedent No. 161 in cases of goods reclassification, proposing a reflection on the Goods Classification System. The research, based on qualitative, descriptive, and documentary methodology, concluded that the system's complexity and the subjectivity involved in the classification process often lead to errors, not only by taxpayers but also by tax authorities. This scenario has resulted in the application of the penalty provided for in CARF Precedent No. 161, even in cases of reclassification, as the precedent was adopted prematurely and did not account for such situations, violating the principles of good faith and the taxpayer's right to defense. Furthermore, it was observed that, in cases of reclassification carried out in good faith, the Judiciary has set aside the penalty due to its essentially punitive nature. Thus, a revision of the precedent is proposed to align it with constitutional principles and ensure greater legal certainty for taxpayers.

Keywords: CARF Summary nº 161. Classification of Goods. Third Hypothesis. Summary Revision

1. INTRODUÇÃO

A evolução das transações comerciais fomentou a necessidade de harmonizar e estabelecer nomenclaturas para os produtos a nível mundial, visto que diante das inúmeras nomenclaturas existentes uma mercadoria produzida e exportada por um país poderia receber até 17 designações diferentes¹. Consequentemente, a ausência de nomenclatura padronizada não só dificultou o processo de tributação de tais mercadorias, como também promoveu incertezas e imprecisões nas negociações tarifárias e em acordos comerciais internacionais (MACEDO, 2005).

Nesse sentido, foi necessária a criação de um comitê para o estudo e elaboração de um projeto de nomenclatura. Por conseguinte, a Organização Mundial de Aduana (OMA) aprovou o Sistema Harmonizado (SH) em 1983, ratificado por 17 países. O objetivo da adoção desse sistema foi facilitar o comércio internacional, além de assegurar a transparência e a segurança nas transações comerciais².

No entanto, apesar do objetivo de facilitar o comércio internacional, o Sistema de Classificação de Mercadoria não está isento de divergências. Nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan³:

¹ MACEDO, Leonardo Correia Lima. Direito tributário no comércio internacional. São Paulo, Lex, Aduaneiras, 2005.

² SIFUENTES, Maria Cristina. **A nova sistemática de solução de consultas em classificação de mercadorias: a busca pela segurança jurídica.** Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4620>> Acesso em 07.08.2024

³ Acórdão nº 3401-003.774, Presidente e Relator Rosaldo Trevisan, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção, julgado em 22/05/2017.

Na era da complexidade e da multifuncionalidade, contudo, nem sempre é fácil (aliás, quase sempre é difícil) identificar a correta classificação das mercadorias. Ainda mais porque a classificação envolve temas técnicos multidisciplinares, a serem apreciados à luz das Regras Gerais acordadas internacionalmente, e com auxílio de mecanismos gerenciados pela própria Convenção que disciplina o Sistema Harmonizado.

Com efeito, considerando a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)⁴ no Brasil, bem como seus julgados a respeito do tema, podemos observar não só a dificuldade do Contribuinte em relação à classificação mais adequada das mercadorias, mas também a dificuldade da própria Fazenda Nacional na análise das Declarações de Importação fornecidas pelo Contribuinte.

Note-se que essa dificuldade foi observada pelo legislador ao propor o art. 84, inciso I da MP nº 2158-35/2001, no qual estabeleceu a multa de 1% sob o valor aduaneiro da mercadoria por classificação incorreta. Tal dispositivo ensejou, no ano de 2019, a aprovação do enunciado da Súmula nº 161 pelo CARF, com o objetivo de uniformizar o entendimento em relação à aplicação da multa prevista pelo art. 84, inciso I da Medida Provisória nas hipóteses de erro de indicação de classificação NCM.

No entanto, as controvérsias relacionadas à Classificação envolvem, em alguns cenários, a necessidade do apontamento de uma terceira hipótese de classificação fiscal diante do erro de classificação tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco. Nesses casos, a turma julgadora precisa apontar, na análise da fundamentação do lançamento, uma terceira hipótese de classificação fiscal e, apesar do erro do Fisco, tal penalidade tem sido mantida.

Nesse sentido, a aplicação da Súmula CARF nº 161 nos casos de reclassificação fiscal tem gerado insegurança jurídica, impactando tanto os contribuintes quanto à administração tributária, o que evidencia a necessidade de um estudo acerca da complexidade do sistema NCM e da legalidade do enunciado CARF nos casos de terceira hipótese de classificação fiscal.

Diante desse cenário, questiona-se a legalidade da aplicação do enunciado nos casos de reclassificação, com o objetivo de reconhecer a complexidade do sistema e a ilegalidade da aplicação da Súmula nº 161 nas hipóteses de classificação, de modo a propor sua revisão. Para tanto, utiliza-se metodologia qualitativa, descritiva e documental, com base na análise de jurisprudência, doutrina especializada e legislação vigente. O estudo está estruturado em três capítulos: o primeiro contextualiza o Sistema de Classificação Fiscal; o segundo trata acerca da adoção da Súmula CARF nº 161, seu caráter prematuro e seus impactos na segurança

⁴ Instituído pelo art. 25, II, da Lei nº 11.941/2009.

jurídica e no direito de defesa do contribuinte, por sua vez tratado no capítulo quatro como forma de demonstrar que esse direito não pode ser omitido e evidenciando, a partir do capítulo cinco que o judiciário tem se demonstrado uma via alternativa ao Contribuinte, porém não suficiente para dirimir a insegurança jurídica em âmbito administrativo e por isso, no sexto capítulo apresento as conclusões desse estudo e proponho a revisão do enunciado sumular.

2. Classificação Fiscal no Brasil

Curiosamente, destaca-se que as discussões acerca da Classificação de Mercadorias no Brasil não tiveram origem com a incorporação do Sistema Harmonizado. Isso porque, a Tarifa Alves Branco, instituída em 1844, representou a primeira tarifa aduaneira do país, contendo uma lista de mercadorias com 2.482 códigos distribuídos em 10 grupos⁵, o que evidencia, desde então, a importância da classificação das mercadorias.

Anos mais tarde, a aproximação econômica dos países, decorrente da globalização, propiciou a formação dos Blocos Econômicos, com diferentes níveis de integração, objetivando o maior desenvolvimento do comércio de uma determinada região⁶.

Conseqüentemente, a crescente integração entre os blocos econômicos fomentou a elaboração de uma nomenclatura de mercadorias a nível mundial, fato que resultou na criação de um comitê para o estudo e elaboração de um projeto de nomenclatura, a Organização Mundial de Aduana (OMA), que aprovou o Sistema Harmonizado (SH) em 1983, ratificado por 17 países, visando facilitar o comércio internacional e assegurar a transparência e a segurança nas transações comerciais⁷.

Nesse sentido, o Brasil adotou, inicialmente, uma nomenclatura baseada no Sistema Harmonizado e o Decreto nº 97.409/1988 promulgou a Convenção Internacional em nosso ordenamento jurídico. A Convenção estabeleceu que a classificação seria identificada a partir de um código de 6 dígitos, contendo posições e subposições.

Assim, foi estabelecida a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM)⁸, que vigorou até 1995, diante da modificação do Sistema para atender o fluxo comercial entre os países do MERCOSUL, após sua criação em 1994, com o Tratado de Assunção, passando a

⁵ CAMPOI, Felipe. **Classificação de Mercadorias na Prática**. 3 ed. - São Paulo: 2019.

⁶ MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior** / Jayme de Mariz Maia. - 16. ed. - [2. Reimpr.]. - São Paulo: Atlas, 2020.

⁷ SIFUENTES, Maria Cristina. **A nova sistemática de solução de consultas em classificação de mercadorias: a busca pela segurança jurídica**. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4620>> Acesso em 07.08.2024

⁸ Instituída pelo Decreto-Lei nº 1.154/1971.

ser denominada como Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)⁹, incorporando também o Sistema Harmonizado.

2.1. Importância da Classificação de Mercadorias

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, estabelece que *“a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é fundamental para determinar os tributos envolvidos nas operações de comércio exterior e de saída de produtos industrializados”*.

Além disso, a NCM é base para o estabelecimento de direitos de defesa comercial, sendo também utilizada no âmbito do ICMS, na valoração aduaneira, em dados estatísticos de importação e exportação, na identificação de mercadorias para efeitos de regimes aduaneiros especiais, de tratamentos administrativos, de licença de importação e possui dois idiomas oficiais: o português e o espanhol.

Trata-se, portanto, de um instrumento para a devida aplicação da alíquota incidente sobre a base de cálculo do IPI, que corresponde ao valor aduaneiro do bem importado¹⁰. Logo, a Classificação Fiscal possui regras e princípios para que o Contribuinte possa declarar suas mercadorias de acordo com o índice e a posição correta e o Fisco realize a devida fiscalização, bem como apontando a devida classificação nos casos exigidos.

Logo, a necessidade de tributar as mercadorias transacionadas no mercado internacional proporcionou a celebração de acordos e a adoção convenções padronizadas e uniformes para regulamentar a identificação da mercadoria, origem e base de cálculo¹¹.

Assim, o Sistema Harmonizado é atualizado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) a cada 5 anos, entrando em vigor em 1º de janeiro de cada ano, resultando na publicação de uma coletânea que contém todos os pareceres aprovados pelo Comitê do Sistema Harmonizado (CSH).

Com base nisso, o SH-22, aprovado pela IN RFB nº 2054/2021, corresponde à última atualização promovida pela OMA que, conseqüentemente, promove mudanças na sistemática de aplicação da Tarifa Externa Comum do Mercosul e na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) em razão das alterações promovidas pelo Comitê do Sistema Harmonizado (CSH).

⁹ A NCM passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1995, aprovada pelo Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994, possuindo como referência o Sistema Harmonizado.

¹⁰ GOULART, Paula Jacques. **Revisão Aduaneira e Classificação de Mercadorias**. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/6132>> Acesso em: 12.04.2023

¹¹ MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito tributário no comércio internacional**. São Paulo, Lex, Aduaneiras, 2005.

Cumpramos ressaltar que a OMA realizou, em outubro de 2024, a 74ª Sessão do Comitê do Sistema Harmonizado para a elaboração do SH-28. Na sessão, o Comitê examinou todos os 80 itens previstos na agenda, resultando em 23 emendas à Nomenclatura do SH 2028, 7 emendas às Notas Explicativas do SH 2022, 21 novos Pareceres de Classificação, além da exclusão de 2 Pareceres, e 18 novas classificações de mercadorias.

2.2. A Complexidade da Classificação de Mercadorias

Em termos procedimentais, a NCM obedece os 6 dígitos estabelecidos pela Convenção da OMA e os dois últimos dígitos são estabelecidos conforme a NCM e possui a seguinte estrutura: 6 Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e 2 Regras Gerais Complementares; Notas de Seção, de Capítulo, de Subposição e Complementares; Lista ordenada de códigos em níveis de posição (4 dígitos), subposição (5 e 6 dígitos), item (7 dígitos) e subitem (8 dígitos), distribuídos em 21 Seções e 96 Capítulos.

Atualmente 185 países utilizam o sistema harmonizado, conforme dados da *World Customs Organization*, responsável pelo processamento das transações comerciais internacionais.

O Sistema Harmonizado (SH), por sua vez, considera o grau de elaboração de um produto a partir do nível de interferência humana em sua produção. Consequentemente, quanto maior for a intervenção humana, mais elaborado e detalhado será um produto¹².

Nesse sentido, em termos estruturais, o SH é organizado a partir do produto de menor complexidade ao mais complexo, compreendendo por 6 dígitos, divididos em 4 níveis, observando também a aplicação Regras Gerais de Interpretação¹³ (RGI), conforme demonstramos no Apêndice deste trabalho. Assim, uma mercadoria é classificada pelo sistema SH da seguinte maneira:

Nível 1 - Capítulo	2 primeiros dígitos
Nível 2 - Posição	3º e 4º dígitos
Nível 3 - Subposição Simples	5º dígito
Nível 4 - Subposição Composta	6º dígito

Um exemplo dessa sistemática é a classificação SH 0104.10:

¹² BRASIL. Receita Federal do Brasil. NCM.

¹³ BRASIL. Ministério da Economia. Portal Único Siscomex – Classificação Fiscal de Mercadorias.

Os dois primeiros dígitos representam o capítulo: 01;

O 3º e 4º dígitos representam a posição: 04;

O 5º dígito representa a subposição simples: 1;

O 6º dígito representa a subposição composta: 0.

A junção corresponde à classificação SH 0104.10 - Animais Vivos da Espécie Ovina.

2.3. Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)

Conforme vimos, os seis primeiros dígitos da NCM seguem, por convenção internacional, o SH e seus dois últimos dígitos são definidos pelo Mercosul. Essa organização, assim como no SH, é feita de maneira progressiva, de modo que os dígitos aplicados pela NCM possuem relação com o nível de elaboração de uma mercadoria, principiando pelos animais vivos e terminando com as obras de arte, passando por matérias-primas e produtos semi-acabados.

Nesse sentido, com base no exemplo anterior, correspondente à classificação SH 0104.10, dentro do NCM temos as seguintes classificações possíveis aos Animais Vivos da Espécie Ovina:

0104.10.1	Reprodutores de raça pura
0104.10.11	Prenhes ou com cria ao pé
0104.10.19	Outros

Observe que se trata de uma mercadoria cujo grau de complexidade é simples.

Como forma de exemplificar uma classificação de um produto cujo grau de complexidade é maior, podemos citar a controvérsia envolvendo a Crocs e seu enquadramento adequado.

A controvérsia diz respeito à classificação da Crocs nos NCM 64.01 e 64.02, resolvida através do Parecer de Classificação da OMA, que optou pela classificação 6402.99, internalizada pela RFB através da IN nº 1.859/2018, posteriormente revogada pela IN nº 2.171/2024 para abarcar todas as classificações atualizadas pela OMA até o ano de 2023:

Nível 1 - Capítulo: Calçado, polainas e artigos semelhantes; suas partes.	64
--	----

Nível 2 - Posição: Outro calçado com sola exterior e parte superior de borracha ou plástico.	02
Nível 3 - Subposição Simples: Outro calçado:	9
Nível 4 - Subposição Composta: -- Outro	9

No entanto, em razão dessa progressividade, classificar uma mercadoria pode ser uma atividade complexa, trazendo complicações não só ao Contribuinte, como também ao Fisco em sua atividade fiscalizadora.

Com base nisso, as controvérsias relacionadas a essa complexidade são caracterizadas pelo enquadramento múltiplo de uma mercadoria, ou seja, quando um produto pode ser aplicado em mais de uma posição, o que enseja a aplicação da Regras Geral de Interpretação nº 2 a) e b), juntamente com a RGI nº 3, transcritas abaixo em razão de sua essencialidade para análise do tema:

Regra 2
<p>a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.</p> <p>b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.</p>
Nota Explicativa
<p><u>Regra 2 A. Artigos Incompletos ou Inacabados:</u></p> <p>I. A primeira parte da Regra 2 a) 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, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.</p> <p>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</p>

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).
- V. A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.
- VI. Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.
- VII. Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.
Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.
Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, segue o seu próprio regime
- VIII. Casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (por exemplo, Seção XVI, Capítulos 44, 86, 87 e 89).
- IX. Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções.

Regra 2 B. – Produtos Misturados e Artigos Compostos:

- X. A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando

não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 – ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

- XI. O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.
- XII. Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.
- XIII. Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

Regra 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 B. ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

- a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.
- b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.
- c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Nota Explicativa

- I. Esta Regra prevê três métodos de classificação das mercadorias que, a priori, seriam suscetíveis de se incluírem em várias posições diferentes, quer por aplicação da Regra 2 B., quer em qualquer outro caso. Estes métodos utilizam-se na ordem em que são incluídos na Regra. Assim, a Regra 3 B. só se aplica quando a Regra 3 A. não solucionar o problema da classificação; quando as Regras 3 A. e 3 B. forem inoperantes, aplica-se a Regra 3 C. A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: A. posição mais específica, B. característica essencial, C. posição colocada em último lugar na ordem numérica.
 - II. A Regra só se aplica se não for contrária aos dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo. Por exemplo, a Nota 4 B) do Capítulo 97, determina que os artigos suscetíveis de se incluírem simultaneamente nas posições 97.01 a 97.05 e na posição 97.06, devem ser classificados na mais apropriada dentre as posições 97.01 a 97.05. A classificação destes artigos decorre da Nota 4 B) do Capítulo 97 e não da presente Regra.
- (...)

Em linhas gerais, no caso em que há mais de uma posição possível, inicialmente é considerada a posição específica em relação à posição mais genérica, a partir da regra da especificidade. Quando se tratar de objeto misturado, aplica-se a regra da característica essencial, a partir do componente ou matéria que confere a característica essencial.

Com base nisso, se a dúvida persistir será aplicada a posição situada em último lugar na ordem numérica entre as opções válidas, garantindo uma solução uniforme e objetiva.

O regramento acima foi proposto como uma maneira de dirimir as questões relacionadas às múltiplas classificações de uma mercadoria, mas à medida que se insere nessa cartilha de regras complexas, desconsidera que a atividade interpretativa também possui certa subjetividade em razão da pessoa que realiza esse procedimento, seja devido ao caráter multidisciplinar da atividade, como também devido aos conhecimentos acerca da própria mercadoria, o que nos trás diversos cenários: a primeira, a segunda e a terceira hipótese de classificação fiscal.

2.4. Primeira, Segunda e Terceira Classificação Fiscal

Na prática, a primeira classificação fiscal diz respeito ao entendimento técnico científico e informacional do contribuinte acerca de uma determinada mercadoria. No entanto, conforme vimos, trata-se de um procedimento complexo que enseja penalização em caso de erro¹⁴.

A respeito dessa dificuldade expõe a Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil Maria Cristina Sifuentes¹⁵:

Classificar uma mercadoria é uma atividade complexa, que exige conhecimentos específicos daquele que se dispõe a executar a tarefa. Além do conhecimento sobre a mercadoria em si, é preciso também conhecer bem a metodologia aplicável, no caso o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH). O operador deve ter conhecimentos suficientes de determinada área, qual seja, química, agronomia, produtos têxteis, máquinas, equipamentos, veículos, etc. e conhecer bem o SH e sua aplicação. Pode-se, assim, deduzir o quanto é difícil reunir em um mesmo operador o conhecimento de todas as áreas do saber humano e também o do SH. Essas dificuldades levam à produção de uma grande quantidade de erros, com descumprimento de procedimentos administrativos, e possível recolhimento de impostos com multas e juros. O operador vê-se diante de uma insegurança quanto à realização da atividade, não existe a certeza se a classificação da mercadoria por ele adotada será a mesma definida pelos órgãos públicos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por sua vez, estabelece que:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 07/10/2000

Ementa:

(...) CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

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.

(...)

(Acórdão nº 3401-004.380, Relator Conselheiro Presidente Ronaldo Trevisan, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 3ª Seção, Publicado em 08/03/2018)

Sob a perspectiva da segurança jurídica na classificação de mercadorias, em face de tal dificuldade, a Receita Federal do Brasil buscou aprimorar o processo de consulta sobre classificação de mercadorias no âmbito da RFB, instituindo a Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021. Assim, através das Soluções de Consulta e de Divergências, o Contribuinte

¹⁴ SCARANELLO, Tatiana. Direito Aduaneiro. v. 53, Salvador: Editora JusPodivm, 2022.

¹⁵SIFUENTES, Maria Cristina. **A nova sistemática de solução de consultas em classificação de mercadorias: a busca pela segurança jurídica.** Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4620>> Acesso em 07.08.2024

poderá formular sua consulta, que será analisada e respondida pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), conforme estabelecido nos artigos 29 e 30 da IN nº 2.057/2021, possuindo efeito vinculante em âmbito da RFB e respaldando o uso da classificação pelo Contribuinte, observado o enquadramento das características descritas e os devidos procedimentos exigidos.

Cumprе ressaltar também que as Soluções de Consulta referentes à classificação fiscal de mercadorias possuem como fundamento as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, as Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), a Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

No entanto, considerando que a indicação de uma classificação envolve a observação de diversos critérios, incluindo fatores de caráter técnico e, até mesmo, científico, observamos que a dificuldade de classificar não se restringe somente ao Contribuinte, como também se aplica à própria RFB¹⁶, ensejando intensa litigância em âmbito administrativo e judicial.

É nesse cenário que observamos a Segunda Classificação Fiscal, ou seja, trata-se da hipótese apresentada pelo Auditor Fiscal, no exercício de sua prerrogativa administrativa, a partir da instauração do procedimento fiscal para apurar a devida classificação fiscal de uma mercadoria com base na Declaração de Importação (DI) registrada pelo Contribuinte.

O despacho Aduaneiro de Importação, por sua vez, é o procedimento no qual se verifica a exatidão dos dados apresentados pelo Contribuinte no Despacho Aduaneiro, por meio do Regulamento¹⁷ (Decreto nº 6.759/2009). Nessa linha de raciocínio, trata-se de um Procedimento Fiscal que, em regra, compreende 5 fases: registro da DI, seleção e conferência de mercadoria, desembaraço aduaneiro e entrega da mercadoria ao importador.

Uma vez feito o registro da DI, ocorrerá a seleção para conferência aduaneira através da análise fiscal de acordo com os canais de parametrização estabelecidos pela IN SRF nº 680/2006: verde, amarelo, vermelho e cinza. Caso a autoridade fiscal constate a ocorrência de

¹⁶ DALSTON, Cesar Olivier. **Classificando Mercadorias - Uma Abordagem Didática Da Ciência Da Classificação De Mercadorias**. Edição Português | 1 jan. 2014.

¹⁷ O art. 542 do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009, define que o “despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica”.

fatores que impeçam o prosseguimento no despacho, como no caso dos canais amarelo e vermelho, visto que envolvem a verificação de documentação e da mercadoria, poderá ser verificada a correta classificação fiscal das mercadorias importadas, registrando as exigências cabíveis no SISCOMEX, conforme o art. 571 do RA, o que ensejará a manifestação do importador e uma nova análise pela fiscalização.

Supondo que o auto de infração seja lavrado pela autoridade administrativa, inaugura-se então a fase litigiosa do Procedimento Administrativo Fiscal (PAF), nos termos dos arts. 10 e 14 do Decreto nº 70.235/1972, para que se discuta a correta classificação de uma determinada mercadoria por meio da apresentação da impugnação pelo Contribuinte, caso não tenha renúncia da instância administrativa¹⁸, observados os requisitos do art. 16 do PAF¹⁹.

A discussão será devidamente analisada pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal (DRJs), órgão estrutural da RFB atuando como uma espécie de 1ª instância, responsáveis pela apreciação da impugnação e da manifestação de inconformidade, apresentadas pelo sujeito passivo, i) por decisão colegiada, a impugnação ou manifestação de inconformidade relativa a contencioso administrativo fiscal cujo lançamento ou controvérsia supere sessenta salários mínimos; ii) por decisão monocrática, a impugnação ou manifestação de inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, em relação ao contencioso administrativo fiscal de pequeno valor²⁰.

Destaca-se que as divergências administrativas envolvendo tais classificações poderão ser levadas ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão instituído pelo art. 25, II, da Lei nº 11.941/2009, colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, cuja atribuição é julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, observados os valores de alçada.

Ainda assim, em determinados casos, a discussão abordada no CARF e a análise da fundamentação do lançamento exige uma terceira hipótese de classificação fiscal, apontada pela Turma Julgadora, diferindo das classificações apontadas pelo Fisco e pelo Contribuinte e ensejando a aplicação da Súmula CARF nº 161, conforme trecho a seguir:

¹⁸ Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

¹⁹ RODRIGUES, Marco Antonio. **Curso de Processo Administrativo e Judicial Tributário** -. Salvador: Editora JusPodívum, 2024.

²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 20, de 16 de fevereiro de 2023. **Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129047>.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 25/09/2014

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TERCEIRA HIPÓTESE.

Verificado que a classificação fiscal das mercadorias, objeto da lide, diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pela impugnante, bem como daquele que a fiscalização entendeu ser a correta, portanto havendo carência de fundamentação no lançamento de ofício, este é improcedente, e deve ser afastado no mérito, não se tratando, portanto, de hipótese de nulidade.

CLASSIFICAÇÃO INCORRETA ADOTADA PELO FISCO. MULTA DE 1% SOBRE VALOR ADUANEIRO. ART. 84, I DA MP Nº 2.158-35/01. SÚMULA CARF Nº 161.

Prevalece a multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada, prevista no art. 84, I da Medida Provisória nº 2.158-35/01, conquanto a classificação laborada pelo autoridade fiscal em auto de infração revela-se incorreta, por aplicação da Súmula CARF nº 161.

(Acórdão nº 3201-010.463, Relator Conselheiro Márcio Robson Costa, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, Julgado em 25/04/2023)

A aplicação da multa nos casos de reclassificação assume um caráter punitivo em relação ao contribuinte, ao desconsiderar a possibilidade de que o próprio Fisco também pode ter cometido um erro na indicação da classificação correta, especialmente dada a complexidade e as nuances do sistema de classificação tributária. Esse enunciado falha em assegurar a segurança jurídica ao aplicar a penalidade de forma genérica, sem considerar as dificuldades e interpretações possíveis que envolvem o processo de classificação de mercadorias. Ao ignorar a possibilidade de erro por parte da administração, a aplicação da penalidade compromete a relação de cooperação e confiança entre o contribuinte e o Fisco.

Com base nisso há de se questionar: como resolver a problemática de um enunciado de Súmula que não considera a complexidade e as particularidades do próprio sistema que visa regular?

Assim, é importante ressaltar que o próprio regimento Regimento Interno do CARF (RICARF), conforme estabelecido no art. 74 do RICARF²¹, prevê a possibilidade de revisão ou cancelamento de súmula. Um exemplo disso foi a revogação da Súmula CARF nº 125, que tratava sobre a não incidência da correção monetária ou juros no ressarcimento do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, em razão da tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 1767945/PR, contrária ao enunciado justamente por estabelecer o termo inicial da correção.

²¹ Art. 74. O enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

Diante dessa possibilidade de revisão, surge a necessidade de uma análise aprofundada da Súmula CARF nº 161 para compreendermos seus desdobramentos na reclassificação de mercadorias.

3. Súmula CARF nº 161

A Súmula CARF nº 161, aprovada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 03/09/2019, diz respeito à aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro nas hipóteses de classificação incorreta, conforme estabelecido pelo art. 84, inciso I da MP nº 2158-35/2001²²: *“O erro de indicação, na Declaração de Importação, da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, por si só, enseja a aplicação da multa de 1%, prevista no art. 84, I da MP nº 2.158-35, de 2001, ainda que órgão julgador conclua que a classificação indicada no lançamento de ofício seria igualmente incorreta.”*

O enunciado aprovado, conforme análise dos acórdãos precedentes²³, leva em consideração o mero erro da classificação apontada pelo Contribuinte, não tendo sido analisada a questão diante da hipótese de uma terceira classificação fiscal, ou seja, quando o próprio Fisco incorre em erro de classificação.

Dentre os argumentos para a manutenção da multa prevista no art. 84, inciso I da MP nº 2158-35/2001, observamos a defesa da existência de uma responsabilidade objetiva do Contribuinte ao identificar uma classificação, de modo que a demonstração do erro é suficiente para a caracterização da multa, uma vez que, supostamente, independe de dolo ou má-fé do sujeito passivo:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 11/06/2002 Multa de 1% do Valor Aduaneiro

A infração capitulada no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35, de agosto de 2001, insere-se no plano da responsabilidade objetiva, não reclamando, portanto, para sua caracterização, a presença de intuito doloso ou má-fé por parte do sujeito passivo.

Não há que se falar, por outro lado, em inaplicabilidade de tal multa regulamentar em razão da imposição das multas de ofício ou por afronta ao controle administrativo das importações.

²² Art. 84. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria: I - classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria;

²³ Acórdão nº 3201-000.007, 3102-002.198, 9303-006.331, 9303-006.474 e 9303-008.194

A convivência com tais penalidades foi expressamente prevista pelo legislador no § 20 do mesmo art. 84 da MP 2.158. Ademais, cada uma dessas penalidades tem sua própria ratio essendi. Demonstrado o erro de classificação, impõe-se a aplicação da multa.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(Acórdão nº 3201-000.007, Relator Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, Julgado em 03/2009)

Com base nesse entendimento, a infração por erro de classificação não seria afetada quando o enquadramento pelo Fisco se demonstrar equivocado, uma vez que as infrações por erro de classificação possuem natureza objetiva. Assim, a materialização da conduta depende apenas da ação do Contribuinte, não havendo qualquer previsão de penalização ao Fisco ou de exclusão da penalidade:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 19/04/1999, 12/11/1999, 02/12/1999, 22/08/2000, 16/05/2000, 24/01/2001, 20/06/2001, 12/07/2002, 28/08/2003, 04/11/2003, 13/07/2004

LANÇAMENTO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO. CONTENCIOSO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. ENQUADRAMENTO EM CÓDIGO NOVO. IMPORTADOR. INFRAÇÃO POR CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA. IMPUTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para exclusão ou relevação da pena de multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que o contribuinte classifica incorretamente o produto, mesmo que o enquadramento determinado pela Fiscalização Federal no auto de infração revela-se igualmente indevido.

Se a autuação expõe os fundamentos para rejeição da classificação escolhida pelo importador e a ele foi concedido direito a ampla defesa, também não há que se falar em vício na formalização da exigência.

(Acórdão nº 9303006.474, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, 3ª Turma da CSRF, Julgado em 14/03/2018)

Apesar do caráter vinculante atribuído à Súmula 161, conforme a Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, a controvérsia em relação ao enunciado fixado persiste, sobretudo ao considerarmos que dos cinco acórdãos paradigmas apresentados pela 3ª Turma, três foram providos para manter a penalidade por meio do voto de qualidade, ou seja, houve empate entre os Conselheiros do Contribuinte e os Conselheiros da Fazenda. No entanto, o Conselheiro Presidente, em seu poder de desempate, optou por manter a multa em razão do Voto de Qualidade²⁴.

No que diz respeito à terceira classificação fiscal, podemos analisar a questão a partir do Processo nº 15165.000471/2011-73. Em breve retrospectiva, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção analisou a qual seria a correta classificação de microprocessadores,

²⁴ O Voto de Qualidade está previsto no art. 25, §9º do Decreto nº 70.235/1972 e foi restabelecido em 2023, com o sancionamento da Lei nº 14.689/2023.

classificados pelo Contribuinte no NCM 8542.31.90 e, contrariamente, pela fiscalização no NCM 8473.30.49²⁵.

O recurso do Contribuinte foi provido, nos termos voto vencedor da Conselheira Maria do Socorro Aguiar, para exonerar o crédito tributário e a aplicação da multa, em razão de dúvida razoável quanto à precisa identificação técnica do produto importado com relação a sua característica principal, nos termos do art. 112, inciso II do CTN, contrariamente ao voto vencido, que apontou uma terceira hipótese de classificação fiscal, NCM 8473.30.43 e manteve a aplicação da multa de 1%.

Por sua vez, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) restabeleceu a penalidade, nos termos da Súmula CARF nº 161. No entanto, vale a pena mencionar a declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Charles Meyer no Acórdão nº 9303-006.331, onde evidenciou que a necessidade do apontamento de uma terceira classificação não autoriza a manutenção por simples erro de indicação do Contribuinte, uma vez que (i) o erro de classificação não foi sanado; (ii) não se pode afirmar errada uma classificação, sem a indicação da correta e do apontamento das regras que autorizam esta nova classificação e (iii) o Fisco deve demonstrar o equívoco do Contribuinte a partir da análise das regras de interpretação aplicáveis, indicando, em face dessas mesmas regras, a classificação correta.

Tais argumentos demonstram que a Súmula CARF nº 161 foi adotada de maneira prematura, uma vez que não houve o esgotamento da questão na 3ª Turma da CSRF, caracterizado pelo empate em função dos acórdãos paradigmas providos por voto de qualidade.

Ademais, destaca-se a relevância do Direito de Defesa do Contribuinte, especialmente no que concerne à aplicação do enunciado nos casos de terceira classificação fiscal, em que se verifica incoerência por parte do Fisco. Tal direito não pode ser relativizado, uma vez que a atividade fiscalizadora carece de autonomia para violar os preceitos constitucionais, os quais protegem não apenas o Contribuinte, mas também impõem limites e garantias à própria atuação administrativa.

Por conseguinte, no que diz respeito ao próprio art. 84, inciso I da MP nº 2158-35/2001 é possível observar que o legislador, ao estabelecer essa penalidade, não considerou o grau de complexidade e de subjetividade dessa atividade e, de certa forma, permitiu que discussões acerca da existência da responsabilidade objetiva do Contribuinte fossem levantadas como justificativa para a adoção dessa Súmula.

²⁵ Acórdão nº 3302-002.930.

Note que a própria exposição de motivos do art. 84 a 88 da MP demonstra que a preocupação central do legislador era na atividade fiscalizatória, para sanar as “irregularidades praticadas”, conforme trecho da exposição de motivos a seguir.

Os arts. 84 a 88 estabelecem penalidades e mecanismos adequados de fiscalização, aplicáveis aos aspectos tributários relativos às importações, bem assim aos controles aduaneiros, objetivando estabelecer mecanismos legais mais adequados ao enfrentamento das irregularidades praticadas.

Ora, no atual cenário, não é cabível o estabelecimento de uma penalidade meramente punitiva, sobretudo em face de erro do próprio Fisco, como nas hipóteses de reclassificação, pois estaríamos enfrentando uma suposta irregularidade com outra irregularidade.

Com isso, vemos que o enunciado representa a perpetuação de um dispositivo legal que demonstra desconhecimento do próprio sistema no qual pretendeu regular, bem como promove a violação ao direito de defesa do contribuinte, como a boa fé, a segurança jurídica, o direito à ampla defesa e o contraditório.

4. Direito de Defesa do Contribuinte

Assim como nos demais ramos do sistema que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, a observância da supremacia da Constituição Federal pelo Direito Tributário lhe conferiu uma subordinação ao Direito Constitucional, submetendo-o aos seus princípios, prerrogativas e limitações e conferindo-lhe garantias, como bem defendido por Geraldo Ataliba²⁶.

Nesse diapasão, o Direito de Defesa do Contribuinte será analisado sob o enfoque da supremacia da Constituição, em seguida, em relação à aplicação de diplomas infralegais, contraposta à aplicação da Súmula CARF nº 161.

4.1. Aspectos Constitucionais do Direito de Defesa do Contribuinte

A segurança jurídica é um dos princípios basilares em um Estado Democrático de Direito. Esse dispositivo está localizado no art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal e, assim como a própria Carta Magna, representa a ruptura não só da instabilidade da coisa julgada, como também com a quebra do princípio da legalidade, que ocorreu durante a ditadura militar no Brasil²⁷.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo, Ed. RT, 1969

²⁷ OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Segurança Jurídica e Processo Da Rigidez à Flexibilização Processual**. 1 Ed., Revista dos Tribunais, 2017.

Por conseguinte, o art. 150 da CF estabelece o rol de limitações constitucionais ao poder de tributar e contém, dentre os princípios e regras definidos, o princípio da segurança jurídica em matéria tributária que, apesar de não constar de maneira expressa, decorrem do princípio do Estado de direito e do princípio da legalidade²⁸.

O princípio da legalidade, por sua vez, pode ser compreendido sob dois aspectos, segundo a lição de Hugo de Brito Machado: a cobrança do tributo enseja o consentimento daquele que o paga e deve ser cobrado através de normas objetivas, fortalecendo a relação entre os Contribuintes e o Fisco e garantindo a segurança jurídica.

Em face disso, partindo da própria definição de tributo contida no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), é importante não só reforçar que a fiscalização tributária é atividade administrativa plenamente vinculada, como também deverá observar ao princípio da legalidade e da impessoalidade, como ilustra o art. 37 da CF.

No que diz respeito à relação entre o Fisco e os Contribuintes, a Constituição também prevê como garantia o direito ao contraditório e da ampla defesa, contido em seu art. 5º, inciso LV. Isso significa dizer que a atividade fiscalizatória e o processo administrativo tributário serão pautados por tal garantia, de modo a conferir o direito de defesa do Contribuinte em todos os momentos necessários ao longo do processo administrativo fiscal e judicial.

Nesse sentido, entende-se que o enunciado discutido e a própria atividade fiscalizadora devem observar os preceitos Constitucionais nos quais estão vinculados, considerando que a arbitrariedade administrativa é vedada pela Constituição, não sendo possível supor, portanto, que o mero erro do Contribuinte justifica a imposição de multa mesmo quando também há erro do Fisco.

4.2. Mecanismos Infralegais/infraconstitucionais do Direito de Defesa do Contribuinte

Além dos mecanismos constitucionais, o ordenamento jurídico também dispõe de mecanismos infralegais que podem nos trazer alguns questionamentos relativos ao Princípio da Cooperação, como a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, a Convenção de Viena e o *in dubio pro contribuinte*.

O Princípio da Cooperação, instituído pela Emenda Constitucional nº 132/2023 diz respeito à cooperação entre Fisco e Contribuinte através da atuação pautada pela boa-fé,

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

conforme previsão contida no CPC²⁹. Seu intuito é promover a colaboração mútua, para além das concepções restritas à sujeição ativa e passiva, a fim de reduzir a litigância e fomentar a eficiência, transparência e economia processual.

A busca pela concretização dessa cooperação exige, em alguns casos, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil brasileiro como mecanismo de supressão de lacunas, tendo em vista que a Lei Geral do Processo Administrativo Federal³⁰ (LGPAF) estabeleceu somente as normas básicas sobre o processo administrativo e também possui aplicação subsidiária.

Desse modo, até mesmo as leis específicas que regulamentam os processos administrativos fiscais trazem a previsão da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, bem como da própria de sua importância no sistema de jurisprudências com a criação de precedentes vinculantes e sua aplicação aos processos administrativos fiscais³¹.

Nessa linha de raciocínio, ao contrapormos a aplicação subsidiária do CPC à terceira hipótese de classificação fiscal há de se questionar se não estaríamos em um cenário de uma decisão surpresa, vedada pelo Código Processual Brasileiro e ofensiva ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Isso porque, ao apontar uma terceira classificação o CARF incorre como uma via alternativa e, conseqüentemente, rompe com o processo cooperativo entre Fisco e Contribuinte, em função de sua decisão ultrapassar os limites da própria ação, incongruente com o pedido inicial: se a classificação apresentada pelo Contribuinte ou pelo Fisco é a mais adequada.

Destarte, no que diz respeito à aplicação da Súmula CARF 161, é forçoso demonstrar que a boa-fé no direito tributário, coroado pelo princípio do *in dubio pro contribuinte*, exprime os preceitos contidos na Convenção de Viena Sobre o Direito dos Tratados, no qual estabelece que os tratados devem ser interpretados de boa-fé. Tal orientação também diz respeito à relação entre Fisco e Contribuinte, na medida em que impõe um dever de confiança mútua.

Assim, o artigo 112 do CTN reforça essa ideia ao estabelecer que, em casos de dúvida quanto à interpretação da legislação tributária em relação a sanções aplicáveis, deve-se optar pela interpretação mais favorável ao contribuinte, presumindo não só a boa-fé em sua conduta mas também buscando equilíbrio na relação tributária, promovendo justiça e segurança

²⁹ Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

³⁰ Lei nº 9.784/1999.

³¹ CONRADO, Paulo César; PRIA, Rodrigo Dalla. **A Aplicação do Código de Processo Civil ao Processo Administrativo Tributário**. In: O Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário. Coord. Paulo César Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo: Fiscosoft, 2015. p. 250

jurídica. Logo, não se demonstra razoável manter a aplicação da Súmula CARF nº 161 nas hipóteses de terceira classificação sob a justificativa de que o Contribuinte errou primeiro, esgotando a discussão em âmbito administrativo.

No entanto, conforme veremos a seguir, apesar do ônus, os Contribuintes têm buscado e obtido maior êxito no judiciário.

5. Exame Judicial da Controvérsia

Embora seja atribuída à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a competência regimental para dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as questões relacionadas a Classificação de Mercadorias em âmbito administrativo³², o princípio constitucional da inafastabilidade do controle judicial nos autoriza a realizar o exame judicial da controvérsia considerando que a interpretação e aplicação da legislação pertinente a cada mercadoria constitui uma atividade de natureza jurídica que pode ser submetida à análise do Poder Judiciário.

Ademais, o esgotamento da via administrativa devido a aplicação da Súmula CARF nº 161 tem direcionado os Contribuintes à buscar no judiciário a satisfação de seu direito de defesa. Com base nisso, os tribunais judiciais vêm afastando a incidência da multa nos casos em que não se verifica a má-fé do contribuinte³³.

Cumprе ressaltar que o Tribunal Regional Federal da 2ª tem prontamente afastado a multa aduaneira uma vez caracterizado o equívoco da reclassificação realizada pela Fiscalização. Além do desacerto na classificação, a 3ª Turma Especializada do TRF-2 têm analisado o cumprimento do art. 98 do CTN pelo Fisco no procedimento de reclassificação, como no caso da Apelação nº 5055225-13.2021.4.02.5101/RJ em que o Contribuinte obteve êxito ao discutir a anulação do lançamento tributário por vício formal, pela falta de motivação do ato administrativo em relação a não aplicação do Parecer vinculante da OMA ao reclassificar suas mercadorias.

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MULTA ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS IMPORTADAS. PARECER DA

³² Art. 27. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete:

(...)

XIX – dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com a nomenclatura, a classificação fiscal e econômica e de origem de mercadorias, inclusive para representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

³³KESSLER. Adriana, Seadi. **Súmula 161 do CARF Contraria Entendimento do Judiciário Sobre a Aplicação de Multa.** Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/sumula-161-do-carf-contraria-entendimento-do-judiciario-sobre-aplicacao-de-multa/>> Acesso em: 03.10.2024

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. CARÁTER VINCULANTE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELA RECEITA FEDERAL. DESACERTO DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL EFETUADA PELA RECEITA FEDERAL. SEGURANÇA CONCEDIDA.

(TRF2, Apelação Cível, 5055225-13.2021.4.02.5101, Rel. MARCUS ABRAHAM, Assessoria de Recursos, Rel. do Acórdão - MARCUS ABRAHAM, julgado em 14/06/2022, DJe 20/06/2022)

Observa-se que a 3ª Turma Especializada do TRF-2 também tem aplicado a interpretação mais favorável³⁴ ao Contribuinte em função de sua boa-fé e da dúvida de uma classificação mais apropriada. Nesse sentido, a multa de 1% é afastada nas hipóteses em que se verifica que a imposição da multa se deu em razão da mudança da interpretação da Autoridade administrativa, como na Remessa Necessária Cível nº 5078865-79.2020.4.02.5101/RJ:

TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIA IMPORTADA. CONTRADIÇÃO DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO. APLICAÇÃO DE MULTA. EXISTÊNCIA DE DÚVIDA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO MAIS ADEQUADA. ART. 112 do CTN. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA PUNITIVA DE FORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

(...) 5. A sentença concluiu que a multa de 1% sobre o valor da embarcação não foi imposta em razão de classificação incorreta realizada pelo contribuinte, mas por mudança da interpretação por parte da Autoridade alfandegária, revelando-se indevida, portanto, a sanção imposta à Impetrante.

6. Quanto ao enquadramento fiscal da embarcação como rebocador, a decisão assentou que a conclusão do Relatório de Fiscalização apresenta flagrante contradição à vista das descrições dos códigos 89.04 e 89.06, uma vez que, tanto o laudo quanto o contrato de afretamento descrevem que a embarcação exerce a função de reboque, prioritariamente, concluindo-se, contudo, que a embarcação é destinada principalmente ao manuseio de âncoras.

7. O julgado concluiu pela aplicação do art. 112 do CTN, na medida em que *"existe, de fato, a possibilidade de, não só o Impetrante mas também o Órgão aduaneiro, de ter incorrido em dúvida pela inexistência de uma classificação mais apropriada para a embarcação como a AHTS C-SPIRIT, fato que pode ter levado o Contribuinte a indicar, de boa-fé, o código relativo à função principal desempenhada pela embarcação do tipo AHTS (Anchor Handling Tug Supply Vessel), que, no caso, consiste no reboque de plataformas de petróleo, compatível com a posição 89.04 da NCM."*

8. A decisão objeto da presente remessa está de acordo com a jurisprudência desta Turma.

9. Remessa necessária desprovida.

TRF2, Remessa Necessária Cível, 5078865-79.2020.4.02.5101, Rel. ERICO TEIXEIRA VINHOSA PINTO, 3a. TURMA ESPECIALIZADA, Rel. do Acórdão - ERICO TEIXEIRA VINHOSA PINTO, julgado em 07/02/2023, DJe 09/02/2023)

³⁴ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O TRF-4, consolidou sua jurisprudência acerca da reclassificação de mercadorias a partir da análise do laudo técnico pericial e da aplicação concomitante do NCM, bem com das regras de interpretação estabelecidas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e das regras gerais para a interpretação do Sistema Harmonizado. Em decorrência disso a exigência não só da multa de 1%, mas de quaisquer penalidades que impeçam o prosseguimento do desembaraço aduaneiro são afastadas, uma vez observada a procedência da classificação apresentada pelo Contribuinte e a desnecessidade da reclassificação apontada pela Fiscalização Aduaneira, como no caso da correta classificação das azeitonas, analisada pelo tribunal:

ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. AZEITONAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. RECLASSIFICAÇÃO. INEXIGIBILIDADE.

1. Azeitonas que tenham sido submetidas a um tratamento que lhes assegure provisoriamente a conservação durante o transporte ou armazenagem, antes da utilização definitiva - por meio de gás sulfuroso ou água salgada, sulfurada ou adicionada de outras substâncias -, desde que permaneçam impróprias para consumo, neste estado, devem ser classificadas na NCM 0711.20. Precedentes desta corte.
2. Demonstrado em prova técnica que a classificação tarifária declarada na DI é a mais correta para a mercadoria importada, não há falar em necessidade de reclassificação e exigibilidade do recolhimento de diferenças tributárias e multa dela decorrentes.
3. Apelação e remessa necessária desprovidas. (TRF4 5024684-16.2019.4.04.7201, SEGUNDA TURMA, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, juntado aos autos em 15/02/2023)

ADUANEIRO E TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. AZEITONAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. RECLASSIFICAÇÃO. INEXIGIBILIDADE.

1. Azeitonas que tenham sido submetidas a um tratamento que lhes assegure provisoriamente a conservação durante o transporte ou armazenagem, antes da utilização definitiva - por meio de gás sulfuroso ou água salgada, sulfurada ou adicionada de outras substâncias -, desde que permaneçam impróprias para consumo, neste estado, devem ser classificadas na NCM 0711.20. Precedentes desta corte.
2. Demonstrado em prova técnica que a classificação tarifária declarada na DI é a mais correta para a mercadoria importada, não há falar em necessidade de reclassificação e exigibilidade do recolhimento de diferenças tributárias e multa dela decorrentes.
3. Apelação e remessa necessária desprovidas. (TRF4, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5013970-94.2019.4.04.7201, 2ª Turma, Desembargadora Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE)

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. AZEITONAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARÁTER IMPRÓPRIO PARA CONSUMO. NCM 0711.20.10.

1. As regras para enquadramento na Nomenclatura Comum do Mercosul visam o maior grau de especificação. Nesse contexto, devem ser observadas as regras gerais de interpretação do sistema harmonizado, cujo item 3 esclarece que, quando pareça ser possível classificar-se o bem em duas ou mais posições, a classificação deve observar a posição mais específica, que prevalecerá sobre as mais genéricas.
2. Conforme o entendimento deste Tribunal, as azeitonas submetidas a tratamento para conservação transitória em água salgada durante o transporte e armazenagem, e

impróprias para o consumo no estado em que se encontram, devem ser classificadas na NCM 0711.20.10.

(TRF4, APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5012750-61.2019.4.04.7201, 2ª Turma, Juiz Federal EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA)

Evidentemente que a discussão não poderia passar despercebida pelo Superior Tribunal de Justiça, cujo critério adotado para manter o afastamento da penalidade, em observância aos tribunais de origem, diz respeito à boa-fé do Contribuinte.

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO DA MERCADORIA PELO IMPORTADOR. DISCORDÂNCIA DO FISCO. APLICAÇÃO DE MULTA. LAUDO PERICIAL QUE ATESTA O ACERTO DE UM E DE OUTRO. BOA-FÉ. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O FISCO E PARA O ERÁRIO. AFASTAMENTO DA PENALIDADE PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Na hipótese, o Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, averiguou que, no caso dos autos, o importador descreveu corretamente a mercadoria, embora a tenha classificado equivocadamente, nos termos da prova pericial, motivo pelo qual concluiu pela boa-fé da parte autora, ausência de prejuízo ao Fisco e ao erário e houve por bem afastar a multa aplicada pela autoridade fiscal.

2. Tais premissas fáticas, traduzidas, no caso dos autos, no próprio laudo pericial que atestou que a classificação de um e de outro - Fisco e importador - estaria correta, não podem ser revistas nesta instância superior, ante o óbice contido na Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.462.147/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 20/10/2015)

Observe que o STJ não analisa a verificação da correta classificação, uma vez que incide sobre o óbice da Súmula nº 7.

PROCESSUAL CIVIL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA DADA PELA CORTE DE ORIGEM CONSOANTE FUNDAMENTAÇÃO ADEQUADA (ART. 371, CPC/2015). IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E, NESSA EXTENSÃO, NEGAR-LHE PROVIMENTO (ART. 932, III E IV, CPC/2015 C/C ART. 253, PARÁGRAFO ÚNICO, II, B, RISTJ).

(AREsp nº 2084643/SP, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJe. 30/11/2022)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ARTIGO 1.022, INCISO II, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. AZEITONAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA SE CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO ESPECIAL E, NESSA EXTENSÃO, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(AREsp nº 2253234/SC, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJe. 07/03/2023)

Ainda que de forma singela, esses casos demonstram a crescente tendência de buscar a satisfação do Direito de Defesa do Contribuinte frente ao esgotamento da via Administrativa que, apesar de não solucionar a problemática da segurança jurídica em âmbito administrativo, representa uma alternativa a seu favor.

Ressalta-se ainda que, apesar de representar uma solução alternativa há de se questionar os impactos de tais ações em âmbito judiciário, no que diz respeito à litigância excessiva e, em relação ao Fisco, à descredibilidade da atividade administrativa e à verticalização da relação Fisco-Contribuinte.

6. Considerações Finais

Ao longo do estudo, observamos que a classificação fiscal envolve complexidade técnica e frequentes interpretações divergentes entre os Contribuintes e o Fisco. A aplicação da Súmula CARF nº 161, que impõe uma multa de 1% sobre o valor aduaneiro em casos de erro na classificação, desconsidera essa complexidade e tem sido aplicada de forma a restringir o direito de defesa dos contribuintes nos casos de reclassificação de mercadorias, ou seja, quando a atividade fiscalizadora se demonstra insuficiente para sanar a controvérsia.

Para além da presente controvérsia, é importante denotar o caráter prematuro das discussões caracterizadas pelos acórdãos paradigmas apresentados, uma vez que nos leva a questionar também se há segurança jurídica em um procedimento que permite, em sua maioria, o uso de acórdãos vencidos por voto de qualidade para propor a adoção de um enunciado sumular.

Não obstante, podemos ainda voltar um pouco mais de modo a observar que a falha do legislador ao estabelecer uma penalidade sem considerar as hipóteses de reclassificação foi erroneamente perpetuada pela própria 3ª Turma da CSRF.

Ora, a prática de indicar uma terceira classificação fiscal, além das apresentadas pelo contribuinte e pelo Fisco, traz uma complexidade adicional que, muitas vezes, é interpretada de forma rígida e punitiva pela aplicação da Súmula nº 161.

Por conseguinte, nas situações onde há incertezas ou disputas quanto à classificação correta, a aplicação do enunciado não deveria ser automática, sobretudo, porque quando há erro da Fiscalização na indicação de classificação adequada, significa que o óbice não foi sanado.

Dessa forma, não é possível definir errada uma classificação, sem a indicação da correta e do apontamento das regras que autorizam a reclassificação, sob pena de violação das garantias constitucionais conferidas ao Contribuinte e da violação da vinculação da atividade administrativa tributária.

Logo, entende-se que ao pressupor que somente o Contribuinte erra, a Súmula CARF nº 161 pode promover cenários de insegurança jurídica e potencial violação ao direito de defesa.

Ademais, cumpre ressaltar que a busca do Contribuinte pela via judiciária possui grande potencial, mas não resolve a problemática da segurança jurídica em face da cobrança ilegal na via administrativa e ao invés de cumprir com os objetivos do Princípio da Cooperação (colaboração mútua, eficiência, transparência e celeridade processual), incentiva o descrédito à atuação contenciosa administrativa e contribui para a litigância excessiva em âmbito judiciário.

Com efeito, em razão da ilegalidade da aplicação da multa aduaneira nas situações de terceira classificação fiscal, recomenda-se a revisão de tal enunciado, conforme previsão do Regimento Interno do CARF. Essa revisão, realizada na via administrativa, mostra-se mais adequada e pode beneficiar o próprio Fisco ao evitar futuras condenações da Fazenda em honorários de sucumbência no Judiciário. Além disso, tal medida é essencial para cumprir o Princípio da Cooperação, assegurando ao contribuinte o contraditório, a ampla defesa e, sobretudo, a segurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** / Ricardo Alexandre. - 18 ed., rev., atual. e ampl. - São Paulo: Editora Juspodivm, 2024.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2009

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo, Ed. RT, 1969

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 06.10.2024.

BRASIL. **Congresso Nacional**. Medida Provisória nº 1.211, de 13 de novembro de 2024. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/48073>. Acesso em: 27 abr. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de Outubro de 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 20, de 16 de fevereiro de 2023**. Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129047>. Acesso em: 31.10. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Regimento Interno do CARF**. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11072016.pdf>. Acesso em: 31.10.2024.

BRASIL. **NCM**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/ncm> Acesso em 30.09.2024

BRASIL. Ministério da Economia. **Portal Único Siscomex – Classificação Fiscal de Mercadorias**. Disponível em: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>. Acesso em: 31.10.2024.

CAMPOI, Felipe. **Classificação de Mercadorias na Prática**. 3 ed. - São Paulo: 2019.

DALSTON, Cesar Olivier. **Classificando Mercadorias - Uma Abordagem Didática Da Ciência Da Classificação De Mercadorias**. Edição Português | 1 jan. 2014.

GOULART, Paula Jacques. **Classificação de Mercadorias: o Uso das Definições das Agências Reguladoras Sob o Enfoque do REsp nº 1.555.004/SC**. <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtpf/article/view/395> Acesso em 18.08.2024

GOULART, Paula Jacques. **Revisão Aduaneira e Classificação de Mercadorias**. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/6132> Acesso em: 12.04.2023

KESSLER. Adriana, Seadi. **Súmula 161 do CARF Contraria Entendimento do Judiciário Sobre a Aplicação de Multa**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sumula-161-do-carf-contraria-entendimento-do-judiciario-sobre-aplicacao-de-multa/> Acesso em: 03.10.2024

MAIA, Jayme de Mariz. **Economia internacional e comércio exterior** / Jayme de Mariz Maia. - 16. ed. - [2. Reimpr.]. - São Paulo: Atlas, 2020.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito tributário no comércio internacional**. São Paulo, Lex, Aduaneiras, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. Imprensa: São Paulo, Malheiros, 2015.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Segurança Jurídica e Processo Da Rigidez à Flexibilização Processual**. 1 Ed., Revista dos Tribunais, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** / Leandro Paulsen. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

RODRIGUES, Marco Antonio. **Curso de Processo Administrativo e Judicial Tributário** -. Salvador: Editora JusPodivm, 2024.

SCARANELLO, Tatiana. **Direito Aduaneiro. v. 53**, Salvador: Editora JusPodivm, 2022.

SIFUENTES, Maria Cristina. **A nova sistemática de solução de consultas em classificação de mercadorias: a busca pela segurança jurídica.** Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4620>> Acesso em 07.08.2024

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **Primeira Seção fixa tese sobre termo inicial da correção no ressarcimento de créditos escriturais tributários.** Disponível em <<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Primeira-Secao-fixa-tese-sobre-termo-inicial-da-correcao-no-ressarcimento-de-creditos-escriturais-tributarios.aspx>> Acesso em: 31.10.2024.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Successful conclusion of the 74th Session of the Harmonized System Committee.** Disponível em: <https://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2024/october/successful-conclusion-of-the-74th-session-of-the-harmonized-system-committee.aspx>. Acesso em: 22.09.2024.

APÊNDICE

Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado

Regra 1
Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.
Nota Explicativa
<p>I. A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.</p> <p>II. A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.</p> <p>III. A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:</p>

- A. De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e
- B. Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.
- IV. A disposição III. A. é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).
- V. Na disposição III. B.:
- A. A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 B.
- B. A referência à Regra 2 na expressão “de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5” significa que:
1. As mercadorias apresentadas incompletas ou inacabadas (uma bicicleta sem selim e sem pneumáticos, por exemplo), e
 2. As mercadorias apresentadas desmontadas ou por montar (por exemplo, uma bicicleta desmontada ou por montar, com todos os componentes apresentados em conjunto), cujos componentes podem ser classificados, individualmente, na sua respectiva posição (por exemplo, pneumáticos, câmaras de ar) ou como partes dessas mercadorias, classificam-se como completas ou acabadas, desde que as disposições da Regra 2 a) sejam cumpridas e que não sejam contrárias aos termos dessas posições ou Notas.

Regra 2

- c) 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.
- d) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes

produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Nota Explicativa

Regra 2 A. Artigos Incompletos ou Inacabados:

- XIV. A primeira parte da Regra 2 a) 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, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.
- XV. 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.
- XVI. 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.
- XVII. 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).
- XVIII. A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.
- XIX. Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.
- XX. Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem. Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado. Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, segue o seu próprio regime

- XXI. Casos de aplicação desta Regra são indicados nas Considerações Gerais de Seções ou de Capítulos (por exemplo, Seção XVI, Capítulos 44, 86, 87 e 89).
- XXII. Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções.

Regra 2 B. – Produtos Misturados e Artigos Compostos:

- XIII. A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 – ... óleo de banha de porco ... sem mistura). Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.
- XIV. O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.
- XXV. Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.
- XXVI. Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

Regra 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 B. ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

- d) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

- e) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.
- f) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Nota Explicativa

- III. Esta Regra prevê três métodos de classificação das mercadorias que, a priori, seriam suscetíveis de se incluírem em várias posições diferentes, quer por aplicação da Regra 2 B., quer em qualquer outro caso. Estes métodos utilizam-se na ordem em que são incluídos na Regra. Assim, a Regra 3 B. só se aplica quando a Regra 3 A. não solucionar o problema da classificação; quando as Regras 3 A. e 3 B. forem inoperantes, aplica-se a Regra 3 C. A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é, então, a seguinte: A. posição mais específica, B. característica essencial, C. posição colocada em último lugar na ordem numérica.
- IV. A Regra só se aplica se não for contrária aos dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo. Por exemplo, a Nota 4 B) do Capítulo 97, determina que os artigos suscetíveis de se incluírem simultaneamente nas posições 97.01 a 97.05 e na posição 97.06, devem ser classificados na mais apropriada dentre as posições 97.01 a 97.05. A classificação destes artigos decorre da Nota 4 B) do Capítulo 97 e não da presente Regra.

Regra 3 A.

- V. O primeiro método de classificação é expresso pela Regra 3 a), em virtude da qual a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições de alcance mais geral.
- VI. Não é possível estabelecer princípios rigorosos que permitam determinar se uma posição é mais específica que uma outra em relação às mercadorias apresentadas; pode, contudo, dizer-se de modo geral:
- A. Que uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreenda uma família de artigos: por exemplo, os aparelhos ou máquinas de barbear e as máquinas de tosquiar, com motor elétrico incorporado, classificam-se na posição 85.10 e não na 84.67 (ferramentas com motor elétrico incorporado, de uso manual) ou na posição 85.09 (aparelhos eletromecânicos com motor elétrico incorporado, de uso doméstico).
- B. Que deve considerar-se como mais específica a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada.
- Podem citar-se como exemplos deste último tipo de mercadorias:

1. Os tapetes tufados de matérias têxteis reconhecíveis como próprios para automóveis devem ser classificados não como acessórios de automóveis da posição 87.08, mas na posição 57.03, onde se incluem mais especificamente.
2. Os vidros de segurança que consistam em vidros temperados ou formados por folhas contracoladas, não encaixilhados, com formato apropriado, reconhecíveis para serem utilizados como pára-brisas de aviões, devem ser classificados não na posição 88.03, como partes dos aparelhos das posições 88.01 ou 88.02, mas na posição 70.07, onde se incluem mais especificamente.

VII. Contudo, quando duas ou mais posições se refiram cada qual a uma parte somente das matérias que constituam um produto misturado ou um artigo composto, ou a uma parte somente dos artigos no caso de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, essas posições devem ser consideradas, em relação a esse produto ou a esse artigo, como igualmente específicas, mesmo que uma delas dê uma descrição mais precisa ou mais completa. Neste caso, a classificação dos artigos será determinada por aplicação da Regra 3 b) ou 3 c).

Regra 3 B.

VIII. Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
 - 2) As obras compostas por matérias diferentes;
 - 3) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.
- Esta Regra só se aplica se a Regra 3 A. for inoperante.

IX. Nas diversas hipóteses, a classificação das mercadorias deve ser feita pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

X. O fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias. Pode, por exemplo, ser determinado pela natureza da matéria constitutiva ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

XI. Devem considerar-se, para aplicação da presente Regra, como obras constituídas pela reunião de artigos diferentes, não apenas aquelas cujos elementos componentes estão fixados uns aos outros formando um todo praticamente indissociável, mas também aquelas cujos elementos são separáveis, desde que estes elementos estejam adaptados uns aos outros e sejam complementares uns dos outros e que a sua reunião constitua um todo que não possa ser normalmente vendido em elementos separados.

Podem citar-se como exemplos deste último tipo de obras:

- 1) Os cinzeiros constituídos por um suporte no qual se insere um recipiente amovível que se destina a receber as cinzas.

- 2) As prateleiras do tipo doméstico para especiarias, constituídas por um suporte (geralmente de madeira) especialmente projetado para esse fim e por um número apropriado de frascos para especiarias de forma e dimensões adequadas. Os diferentes elementos que compõem esses conjuntos são, em geral, apresentados numa mesma embalagem

XII. De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

- a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para fondue;
- b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada;
- c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 B):

- 1) A. Os sortidos constituídos por um sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02), apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04): classificação na posição 16.02
- B. Os sortidos cujos componentes se destinam a ser utilizados em conjunto para a preparação de um prato de espagete, constituídos por um pacote de espagete não cozido (posição 19.02), por um saquinho de queijo ralado (posição 04.06) e por uma pequena lata de molho de tomate (posição 21.03), apresentados numa caixa de cartão: classificação na posição 19.02.

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

– uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

- 2) Os conjuntos de cabeleireiro constituídos por uma máquina de cortar cabelo elétrica (posição 85.10), um pente (posição 96.15), um par de tesouras (posição 82.13), uma escova (posição 96.03), uma toalha de matéria têxtil (posição 63.02), apresentados em estojo de couro (posição 42.02): classificação na posição 85.10.
- 3) Os estojos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador de lápis (apara-lápis*) (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02): classificação na posição 90.17.

Em todos os sortidos acima referidos, a classificação efetua-se de acordo com o objeto ou com os objetos que, em conjunto, conferem ao sortido a sua característica essencial.

XIII. A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

Regra 3 C.

XIV. Quando as Regras 3 A. ou 3 B. forem inoperantes, as mercadorias devem ser classificadas na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração para a sua classificação.

Regra 4

As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

Nota Explicativa

- I. Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3. Esta Regra estabelece que essas mercadorias se classificam na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.
- II. A classificação de conformidade com a Regra 4 exige a comparação das mercadorias apresentadas com mercadorias semelhantes, de maneira a determinar quais as mercadorias mais semelhantes às mercadorias apresentadas. Estas últimas devem classificar-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

III. A analogia pode, naturalmente, basear-se em vários elementos, tais como a denominação, as características, a utilização.

Regra 5

Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

- a) Os estojos para câmeras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.
- b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

Nota Explicativa

Regra 5 a) - Estojos e Artigos Semelhantes

- I. A presente Regra deve ser interpretada como de aplicação exclusiva aos recipientes (receptáculos) que, simultaneamente
 - 1) Sejam especialmente fabricados para receber um determinado artigo ou sortido, isto é, sejam preparados de tal forma que o artigo contido se acomoda exatamente no seu lugar, podendo alguns recipientes (receptáculos), além disso, ter a forma do artigo que devam conter;
 - 2) Sejam suscetíveis de um uso prolongado, isto é, sejam concebidos, especificamente, no que se refere à resistência ou ao acabamento, para ter uma duração de utilização comparável a do conteúdo. Estes recipientes (receptáculos) servem, frequentemente, para proteger o artigo a que se referem fora dos momentos de utilização (por exemplo, transporte, armazenamento, etc.). Estas características permitem diferenciá-los das simples embalagens;
 - 3) Sejam apresentados com os artigos aos quais se referem, quer estes estejam ou não acondicionados separadamente, para facilitar o transporte. Os recipientes (receptáculos) apresentados isoladamente seguem o seu próprio regime;
 - 4) Sejam do tipo normalmente vendido com os mencionados artigos;
 - 5) Não confirmam ao conjunto a sua característica essencial.
- II. Como exemplos de recipientes (receptáculos) apresentados com os artigos aos quais se destinam e cuja classificação é determinada por aplicação da presente Regra, citam-se:
 - 1) Os estojos para joias (guarda-joias) (posição 71.13);
 - 2) Os estojos para aparelhos ou máquinas de barbear elétricos (posição 85.10);

- 3) Os estojos para binóculos, estojos para miras telescópicas (posição 90.05);
 - 4) As caixas e estojos para instrumentos musicais (posição 92.02, por exemplo);
 - 5) Os estojos para espingardas (posição 93.03, por exemplo).
- III. Pelo contrário, como exemplos de recipientes (receptáculos) que não entram no campo de aplicação desta Regra, citam-se as caixas de chá, de prata, que contenham chá ou as tigelas decorativas de cerâmica, que contenham doces.

Regra 5 b) - Embalagens

- IV. A presente Regra estabelece a classificação das embalagens do tipo normalmente utilizado para as mercadorias que contêm. Contudo, esta disposição não é obrigatória quando tais embalagens são claramente suscetíveis de utilização repetida, por exemplo, certos tambores metálicos ou recipientes de ferro ou de aço para gases comprimidos ou liquefeitos.
- V. Dado que a presente Regra está subordinada à aplicação das disposições da Regra 5 a), a classificação dos estojos e recipientes (receptáculos) semelhantes, do tipo mencionado na Regra 5 a), rege-se pelas disposições desta última Regra.

Regra 6

A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis às subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Nota Explicativa

- I. As Regras 1 a 5 precedentes estabelecem, mutatis mutandis, a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.
- II. Com vista à aplicação da Regra 6, entende-se:
 - a) Por “subposição do mesmo nível”, as subposições de um travessão (nível 1), ou as subposições de dois travessões (nível 2).

Assim, se dentro de uma posição, duas ou mais subposições de um travessão puderem ser tomadas em consideração em conformidade com a Regra 3 a), a especificidade de cada uma dessas subposições de um travessão em relação a um artigo determinado deve ser apreciada exclusivamente em função dos seus próprios dizeres. Se tiver sido escolhida a subposição mais específica e se ela mesma estiver subdividida, então, e só então, se tem em consideração os dizeres das subposições de dois travessões para se determinar qual dessas subposições deve ser, finalmente, selecionada.

 - b) Por “disposições em contrário”, as Notas ou os dizeres de subposições que sejam incompatíveis com esta ou aquela Nota de Seção ou de Capítulo.

Assim, por exemplo, pode citar-se a Nota de subposições 2 do Capítulo 71, que dá ao termo “platina” um alcance diferente do definido pela Nota 4 B) do mesmo Capítulo, e que é a única Nota aplicável para a interpretação das subposições 7110.11 e 7110.19.

III. O alcance de uma subposição de dois travessões não deverá exceder o da subposição de um travessão à qual pertence; do mesmo modo, uma subposição de um travessão não terá abrangência superior à da posição à qual pertence.

Regras Gerais Complementares (RGC)

(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível

(RGC-2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.