



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA (UEPB)
CAMPUS I
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (CCJ)
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

GUSTAVO PEREIRA SOARES

**A CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMO MÉTODO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO EFICIENTE E LÍCITO**

CAMPINA GRANDE

2025

GUSTAVO PEREIRA SOARES

**A CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMO MÉTODO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO EFICIENTE E LÍCITO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do Título em Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Estado e Política Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira.

CAMPINA GRANDE

2025

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto em versão impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que, na reprodução, figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S676c Soares, Gustavo Pereira.

A classificação fiscal como método de planejamento tributário eficiente e lícito [manuscrito] / Gustavo Pereira Soares. - 2025.

42 f. : il. color.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2025.

"Orientação : Prof. Dr. Alexandre Henrique Salema Ferreira, Centro de Ciências Jurídicas".

1. Planejamento tributário. 2. Classificação fiscal. 3. Segurança jurídica. I. Título

21. ed. CDD 346.04

GUSTAVO PEREIRA SOARES

A CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMO MÉTODO DE PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO EFICIENTE E LÍCITO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenação do Curso
de Direito da Universidade Estadual da
Paraíba, como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em
Direito

Aprovada em: 12/06/2025.

BANCA EXAMINADORA

Documento assinado eletronicamente por:

- **Alexandre Henrique Salema Ferreira** (***.985.054-**), em **19/06/2025 15:25:47** com chave **d226f2724d3a11f0a2fa2618257239a1**.
- **Francisco Leite Duarte** (***.760.424-**), em **20/06/2025 01:31:20** com chave **69eb58f64d8f11f0933c1a1c3150b54b**.
- **Antonio Flávio Guerra Barreto Gomes de Freitas** (***.560.644-**), em **20/06/2025 10:20:03** com chave **46d307b64dd911f080dc1a1c3150b54b**.

Documento emitido pelo SUAP. Para comprovar sua autenticidade, faça a leitura do QrCode ao lado ou acesse https://suap.uepb.edu.br/comum/autenticar_documento/ e informe os dados a seguir.

Tipo de Documento: Folha de Aprovação do Projeto Final

Data da Emissão: 20/06/2025

Código de Autenticação: b8241c



Aos meus pais Andréa Pereira e Everton Coelho, pelo apoio incondicional e por sempre acreditarem em mim, bem como meu professor e orientador Alexandre Henrique Salema pelo direcionamento, DEDICO.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo central discutir os aspectos centrais voltadas à utilização da classificação fiscal de mercadorias como instrumento de planejamento tributário, enfatizando as regras que garantem sua licitude e eficácia. Quanto à metodologia, adotou-se pesquisa de caráter descritivo, com abordagem qualitativa jurídico-dogmática. Quanto aos meios, a primazia pela investigação bibliográfica, por ser a estratégia necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, realizada com base em materiais já publicados, acessíveis ao público em geral. O método lógico é dedutivo-analítico, e a técnica de tratamento de dados baseou-se na análise de conteúdo, possibilitando extrair padrões argumentativos e lições práticas. A análise estruturou-se em quatro vetores: (1) adequação formal da motivação do lançamento; (2) observância dos critérios materiais de enquadramento; (3) fundamentação técnica robusta nos laudos periciais; e (4) interpretação funcional e holística do produto. Os resultados indicam que o emprego integrado e criterioso desses pilares eleva a possibilidade de êxito do planejamento tributário por classificação dentro dos limites da elisão lícita, promovendo previsibilidade, transparência e fortalecimento da segurança jurídica. Conclui-se que esse modelo, respaldado por estudos multidisciplinares, fornece subsídios valiosos para os sujeitos passivos, contribuindo para a uniformização de práticas e o equilíbrio entre liberdade negocial e princípios da legalidade.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Classificação Fiscal; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

This paper's primary objective is to discuss central aspects regarding the utilization of fiscal classification of goods as a tool for tax planning, emphasizing the rules that ensure its legality and effectiveness. Regarding the methodology, a descriptive research design was adopted, employing a qualitative legal-dogmatic approach. As for the means, bibliographic research was prioritized, as it constitutes a necessary strategy for conducting any scientific investigation, based on publicly accessible published materials. The logical method employed was deductive-analytical, and the data processing technique relied on content analysis, enabling the extraction of argumentative patterns and practical insights. The analysis was structured around four vectors: (1) formal adequacy of the motivation for tax assessment; (2) adherence to the substantive classification criteria; (3) robust technical justification within expert reports; and (4) functional and holistic interpretation of the product. The results indicate that an integrated and careful application of these pillars increases the likelihood of successful tax planning through classification within the lawful limits of tax avoidance, thereby promoting predictability, transparency, and strengthening legal certainty. It concludes that this model, supported by multidisciplinary studies, provides valuable support to taxpayers, contributing to the standardization of practices and balancing entrepreneurial freedom with the principles of legality.

Keywords: Tax Planning; Tariff Classification; Legal Certainty.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	11
2.1 Conceitos e pilares do planejamento tributário	12
2.2 Classificações do planejamento tributário	13
2.3 Fases do planejamento tributário	14
2.4 Elisão e evasão fiscal	17
2.5 Impactos da Lei complementar 104 de 2001 que constituiu a norma geral “antielisão”	19
3 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS	22
3.1 Regras de interpretação	23
3.2 Tabela TIPI	24
3.3 Casos emblemáticos	25
4 JULGADOS DO CARF	27
4.1 Eixos de análise	27
4.2 Julgado I	29
4.3 Julgado II	30
4.4 Julgado III	31
4.5 Julgado IV	32
4.6 Julgado V	34
4.7 Julgado VI	35
4.8 Julgado VII	37
5 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS	38
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como objetivo principal compreender a importância do planejamento tributário na dinâmica empresarial brasileira, sobretudo com relação à classificação fiscal, enfatizando a utilização da medida para otimização das despesas tributárias.

Uma das maiores reclamações dos empresários brasileiros é, sem dúvidas, a elevada carga tributária incidente sobre suas operações, agravada à própria complexidade do sistema tributário.

É evidente que a legislação tributária não impõe ao sujeito passivo da relação jurídico-obrigacional tributária a obrigação de suportar pagamentos de tributos em valores superiores aos previstos nos estreitos limites da lei. Aquele que paga mais tributos, na verdade, está descumprindo a própria legislação tributária.

O pagamento de tributos em valores superiores aos previstos em lei pode ser tipificado como enriquecimento ilícito do Estado. Diante dessa situação, por questões de justiça, o Estado deve publicizar as inúmeras opções de economia de tributos previstas na legislação tributária. Para os sujeitos passivos, a escolha de uma opção, legalmente admitida, menos onerosa implica em significativa redução das suas obrigações tributárias.

Segundo um levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 95% das empresas analisadas pagaram tributos de maneira equivocada, em valores maiores que o corretamente devido. Ou seja, nota-se, claramente, que o planejamento tributário se tornou um imperativo na dinâmica econômica nacional, como forma de manter-se competitivo e com margens lucrativas mais saudáveis.

Nesse íterim, emerge a classificação fiscal como uma estratégia extremamente relevante de planejamento tributário, uma vez que, se exitosa, pode gerar ganhos substanciais no pagamento de tributos devidos.

Antes de adentrarmos nas discussões acerca da questão o planejamento tributário com fundamento na classificação fiscal de mercadorias, bens e produtos, faz-se necessário apontar que o Brasil aderiu à convenção de categorização, denominada de Nomenclatura Comum de Mercosul (NCM), adotada pelo bloco econômico fundado a partir do Tratado de Assunção de 1991, que criou o Mercado Comum do Sul (Mercosul), originalmente, entre os países Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. O sistema de classificação NCM foi elaborado em sintonia com o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) adotado no comércio internacional, criado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA).

Por evidente, a classificação fiscal encontra fundamento na possibilidade legal de alterar a classificação fiscal de mercadorias, respeitada, claro, a categorização de mercadorias disposta no sistema de Nomenclatura Comum de Mercosul (NCM), porquanto a própria legislação tributária nacional pode dispensar tratamentos tributários distintos, em especial quanto a alíquotas do tributos, a depender da classificação fiscal adotada para determinada mercadoria, como, por exemplo, ocorre no campo de incidência dos Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre importação de produtos estrangeiros (II) e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Assim, o sujeito passivo, através de um estudo técnico multidisciplinar, poderá verificar que uma mercadoria tenha potencial para se encaixar em outra categoria com carga tributária menos onerosa, em decorrência, por exemplo, da incidência de uma alíquota menor do tributo. É importante salientar que a responsabilidade sobre a classificação fiscal de produtos e mercadorias, segundo as regras da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, recai sobre o próprio consulente, sendo atribuída à Receita Federal do Brasil (RFB) competência para se pronunciar em processos de consulta sobre classificação fiscal, nos termos dos Arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 2057/2021.

O mais comum de acontecer será uma negativa do órgão, gerando um litígio administrativo com possibilidade recursal até chegar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ou seja, a Fazenda Pública, na tentativa de não perder arrecadação, irá até as últimas consequências para não perder o montante de ingressos tributários.

Então, temos o surgimento do seguinte questionamento: “Quais são os limites jurídicos para uma classificação fiscal que não descaracterize a natureza do objeto pretendido e, conseqüentemente, evite uma decisão contrária do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais (CARF)?”

Para responder essa imprescindível indagação partimos dos pressupostos de que falta uma definição clara de limites técnicos e jurídicos para a classificação fiscal podem gerar decisões contraditórias por questões interpretativas de cunho subjetivo pelos órgãos competentes; e da decisão administrativa sobre a classificação fiscal favorável ao sujeito passivo ser fortemente influenciada pela consistência da fundamentação técnica apresentada pelos interessados, demonstrando a importância da argumentação contábil e jurídica, além de, disciplinas específicas a depender da natureza química, operacional e de qualquer ordem da mercadoria.

Nota-se, explicitamente, que a classificação fiscal é mais complicada que aparenta e, muitas vezes, a Administração Tributária se mostrará irredutível nas suas convicções. Por isso, a avaliação para além das fronteiras do direito e contabilidade, constituirá uma aliada valiosa, pois um parecer efetuado por especialistas das mais diversas áreas do conhecimento, como química, operacional e de engenharia, por exemplo, será decisivo na tomada de decisão dos órgãos julgadores competentes.

Outrossim, a pesquisa se propõe para a identificação de oportunidades de classificação fiscal, cultivando competências para a condução de análises tributárias e a adoção de estratégias em consonância com a legislação corrente. Destarte, o estudo não apenas detém relevância acadêmica, mas também prática, ao prover elementos para uma gestão tributária mais eficiente. Nesse sentido, destaca-se a importância de esmiuçar os *cases* de maior triunfo dentro da técnica em enfoque, extraindo importantes lições para possíveis reproduções.

Sobressai, portanto, a notória a relevância científica e social desta pesquisa. Ele aponta que a realização de um planejamento tributário bem executado – especialmente por meio da classificação fiscal – pode ser determinante para o futuro dos agentes econômicos, aumentando significativamente sua viabilidade econômica. Ademais, poderá atuar de forma clara no fornecimento de subsídios para que os operadores do Direito possam extrair fundamentos em suas situações concretas no futuro.

Quanto aos fins, esta pesquisa adota caráter descritivo. A abordagem é qualitativa, centrada na interpretação jurídico-dogmática. Quanto aos meios, a primazia pela investigação bibliográfica, por ser a estratégia necessária para a condução de qualquer pesquisa científica, realizada com base em materiais já publicados, acessíveis ao público em geral. O método lógico adotado é dedutivo-analítico: parte-se de princípios gerais para examinar a conformidade jurídica das decisões específicas. A técnica de tratamento dos dados foi a análise de conteúdo, permitindo extrair padrões argumentativos, limites e lições aplicáveis ao planejamento tributário.

O trabalho está estruturado em três Capítulos, além desta Introdução e Considerações Conclusivas.

O Primeiro Capítulo, intitulado “Fundamentos do Planejamento Tributário”, tem como objetivo compreender e discutir os conceitos que são atribuídos ao planejamento tributário e suas principais características, além de distinguir evasão e elisão fiscal na ótica de doutrinadores consagrados no tema e, por fim, o impacto da norma “antielisão”.

O Segundo Capítulo, “Classificação Fiscal de Mercadorias”, trata-se de dissertar sobre o funcionamento da classificação fiscal no Brasil, adoção do Sistema Harmonizado de

Designação e Codificação de Mercadorias (SH) e da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), ressaltando, ao final, casos de sucesso de economia de tributos com classificações fiscais mais favoráveis.

O Terceiro Capítulo, “Julgados do CARF”, busca pormenorizar, de maneira analítica, a razão das decisões acerca da classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo, seja a favor ou contra, destrinchando aspectos que possam ampliar a possibilidade de sucesso nessas operações.

Nas considerações conclusivas, não podendo ser diferente, procura-se apresentar uma visão sistemática da legitimidade da classificação fiscal como um método de planejamento tributário viável e eficiente, trazendo reflexões sobre o sistema de tributação do país e apontando caminhos para compreensão dos limites de uma classificação fiscal nas disputas administrativas no CARF, indicando caminhos possíveis para obtenção de sucesso nessas operações.

2 FUNDAMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 tem como um de seus fundamentos a livre iniciativa, consagrando o capitalismo como modelo econômico imperante. Nota-se, então, o esforço da Carta Magna em externalizar a consolidação da atividade econômica privada a fim assegurar a todos uma existência digna, em especial pela geração de riqueza para a país. Além disso, mais adiante, no artigo 170, incisos II e IV, reitera essa valorização da atividade econômica privada ao estabelecer como princípios da ordem econômica a propriedade privada e a livre concorrência. Estes dispositivos evidenciam a intenção do legislador constituinte de promover um ambiente propício ao desenvolvimento econômico, assegurando tanto a liberdade de iniciativa quanto a proteção do mercado competitivo.

Contudo, a mesma Constituição, fortalece veementemente o lado da justiça social, buscando uma sociedade mais equânime visando a erradicação da pobreza, inclusive através de uma tributação justa e moderada. A Carta Magna dispõe, em seu artigo 145, § 1º, que os tributos devem ser instituídos observando o critério de capacidade contributiva, o que significa que aqueles que possuem maior riqueza e renda devem contribuir proporcionalmente mais para o financiamento das atividades estatais, dentre elas os serviços públicos e as políticas públicas. Esse princípio visa a redistribuição de renda e a redução das desigualdades sociais.

Acontece que, apesar da nobreza da intenção do constituinte, a tributação pode prejudicar a competitividade dos agentes econômicos privados e o desenvolvimento econômico, especialmente quando mal estruturada e excessivamente onerosa. A alta carga tributária e a complexidade do sistema tributário brasileiro são frequentemente apontadas como obstáculos ao desenvolvimento socioeconômico e à atração de investimentos estrangeiros em nosso país.

Percebe-se que o sistema tributário brasileiro, caracterizado por uma miríade de impostos, contribuições e taxas, muitas vezes resulta em elevados custos de conformidade para os agentes econômicos privados. Esses custos incluem não apenas os tributos propriamente ditos, mas também as despesas relacionadas com a contratação de profissionais da contabilidade, consultoria jurídica e aquisição de sistemas eletrônicos, dentre inúmeros outros, necessários para garantir o cumprimento das obrigações tributárias acessórias. Pequenas e médias empresas são particularmente afetadas por essa situação, já que dispõem de menos disponibilidade financeira para satisfazer esses deveres instrumentais.

Segundo a pesquisa *Tax do Amanhã*, da Deloitte (2023), as empresas brasileiras chegam a gastar 43.994 horas por ano com gestão tributária, um número significativamente superior à média global de 233 horas, conforme dados do Banco Mundial. Esse tempo inclui atividades como preenchimento e entrega de obrigações acessórias, apuração e pagamento, atendimento a fiscalizações tributárias, gestão do contencioso tributário, entre outras. A quantidade de horas aumenta conforme o porte da empresa, variando de 7.610 horas para empresas com faturamento de até R\$ 45 milhões a 43.994 horas para aquelas que faturam R\$ 7,1 bilhões.

Ademais, segundo um levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), que mede a eficácia do uso dos recursos arrecadados por meio de impostos, considerando a carga tributária, o Produto Interno Bruto (PIB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), constatou que, entre 30 países analisados, o Brasil ficou em último lugar, devido os cortes em educação e saúde, apesar da alta carga tributária.

Dessa forma fica evidente que, no panorama brasileiro, a tributação não cumpre, de maneira satisfatória, a razão pela qual foi historicamente instituída, revertendo pouco para a população e sobrecarregando, exorbitantemente, o empresariado responsável pelo desenvolvimento do país. O planejamento tributário, na conjuntura relatada, tornou-se uma condição indispensável para o prosseguimento viável das atividades dos agentes econômicos privados.

2.1 Conceitos e pilares do planejamento tributário

Em um país extremamente complexo, tanto no aspecto político quanto econômico, com desdobramentos, por exemplo, sobre a cobrança dos encargos tributários e a gestão tributária, o planejamento tributário tornou-se imperativo para sobrevivência dos agentes econômicos privados em um ambiente de livre concorrência de mercado ou seja, não negligenciar, através de meios lícitos, as possibilidades legais que resultam em menos tributo a pagar apresenta-se como um diferencial competitivo, que determinará a permanência ou não desses agentes no mercado.

Conforme Crepaldi (2023), o planejamento tributário vai na direção de uma série de procedimentos que visam, naturalmente, a economia no pagamento de tributos. O respaldo legal para tais procedimentos é condição essencial, uma vez que o fisco atuará vigorosamente na fiscalização dessas ações, podendo assim, desconsiderar, aquelas que, apesar de apresentarem uma roupagem legal, possuem um núcleo intencional ilícito.

No mesmo sentido, Paulsen (2023, p. 424) ressalta que “O planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial mediante pagamento de carga tributária menos onerosa”.

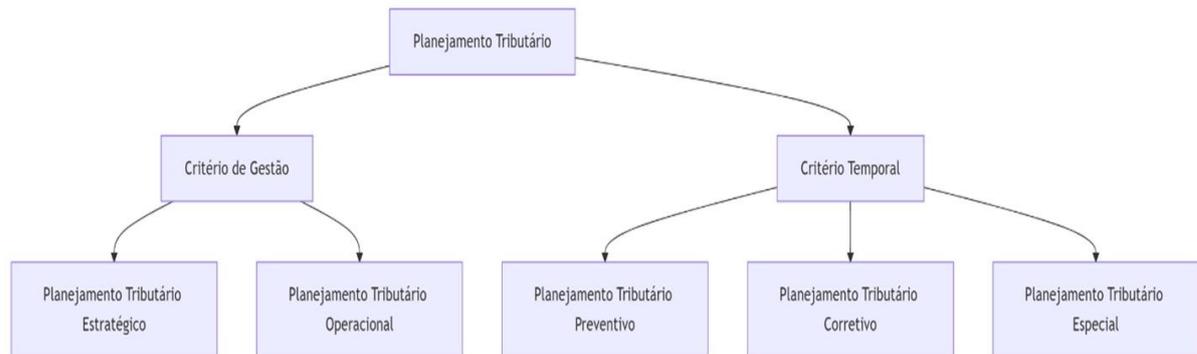
Na obra do clássico autor Sampaio Dória, publicada em 1977, podemos extrair valiosas lições, não sendo um exagero reconhecer que suas ideias estavam décadas à frente do seu tempo. De maneira contundente, afirmou que os tributos, por serem exações compulsórias, não demandam esforço do contribuinte de optar pela forma onerosa de ser tributado, indo para o lado da inexistência de “dever ético” de pagar mais tributos, dando a liberdade de escolha do contribuinte por planejar sua estrutura a fim de economizar no pagamento desses.

Em consonância são as palavras de Hugo de Brito Machado (2024, p. 85) quando diz: “A expressão planejamento tributário tem sido utilizada para designar a organização dos negócios de uma empresa tendo em vista a redução do ônus tributário, com o objetivo de reduzir tanto quanto possível esse ônus.”

Sendo assim, no tocante ao conceito e significado de planejamento tributário não há muitas divergências entre os principais doutrinadores sobre o assunto, aliás, percebe-se uma evidente convergência.

2.2 Classificações do planejamento tributário

Existem algumas maneiras de classificar o planejamento tributário e, dentro das mais utilizadas, temos a separação pelo critério de gestão e temporal. No critério de gestão, temos o Planejamento Tributário Estratégico e o Planejamento Tributário Operacional. O primeiro ressalta a importância na alteração das características cruciais dos agentes econômicos privados, tais quais estrutura do capital, localização geográfica, parâmetros de contratação de empregados, terceirização de determinadas atividades, dentre outras. Já o segundo, de maneira sintética, diz a respeito à adoção de procedimentos que visam melhores adequações nos ditames da legislação tributária (Machado, 2016 *apud* Crepaldi et al, 2023).

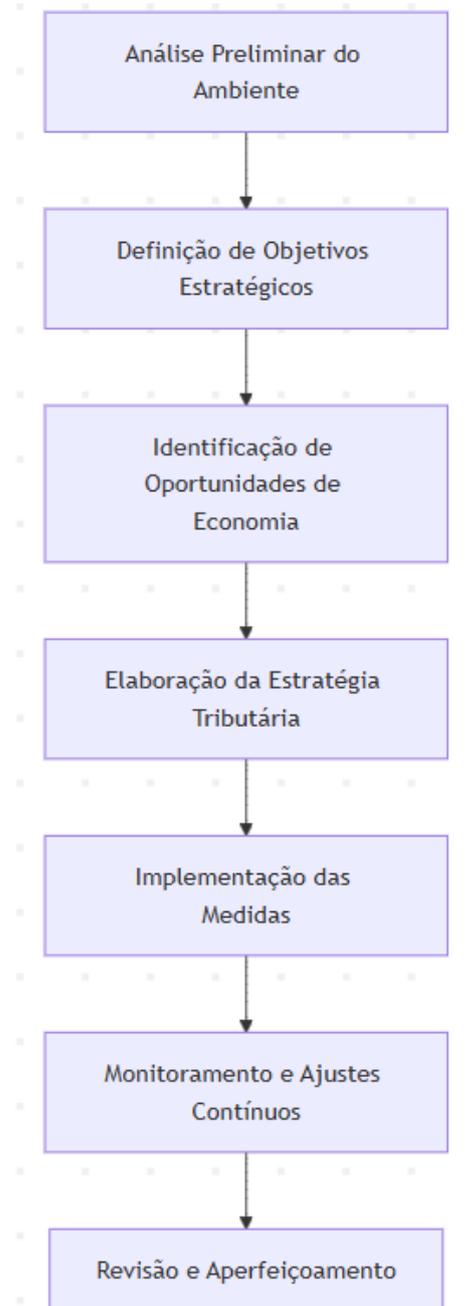
Figura 1 – Fluxograma dos Tipos de Planejamento Tributário

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Com relação ao critério temporal, temos a divisão em Planejamento Tributário Preventivo, Corretivo e Especial. O primeiro, como o próprio nome sugere, busca uma adequação anterior baseada em orientações e manuais de procedimentos para a maneira mais eficiente de alocação das obrigações principais e acessórias. O segundo, por sua vez, refere-se à detecção de uma atipicidade negativa, que culmina na realização de protocolos para correção e, conseqüentemente, a volta à normalidade. E por fim, com relação ao terceiro, alude a ocorrência de mudanças impactantes nos agentes econômicos, como abertura de filiais, lançamento de novos produtos, ou seja, alterações internas que vão impactar nos ônus tributários (Young, 2008 *apud* Crepaldi *et al.*, 2023).

2.3 Fases do planejamento tributário

O planejamento tributário é um processo sistemático e contínuo que visa otimizar a carga tributária dos agentes econômicos de maneira legal e eficiente. Este processo pode ser dividido em várias fases, cada uma com objetivos e métodos específicos que serão abordados a seguir.

Figura 2 – Fluxograma das Etapas do Planejamento Tributário

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Primeiramente, as considerações preliminares envolvem uma análise detalhada do ambiente econômico, jurídico e contábil no qual os agentes econômicos estão inseridos. Nesta fase, é crucial compreender a legislação tributária vigente, as obrigações fiscais específicas e as características particulares das organizações. A compreensão dessa conjuntura é fundamental para identificar oportunidades e riscos que possam impactar a estratégia tributária desses agentes (Crepaldi, 2023).

O objetivo estratégico do planejamento tributário é maximizar os benefícios fiscais e minimizar os custos tributários, sempre dentro dos limites da lei. Este objetivo deve estar alinhado com a visão e os objetivos gerais dos agentes econômicos, garantindo que a estratégia tributária contribua para o sucesso e a competitividade deles no mercado (Crepaldi, 2023).

As frentes de ação do planejamento tributário incluem diversas estratégias, como a escolha do regime tributário mais adequado, o aproveitamento de incentivos e benefícios fiscais, a reestruturação de operações e processos e a otimização da estrutura societária ou associativa. Essas frentes de ação visam não apenas a redução da carga tributária, mas também a melhoria da gestão de fluxos de caixa e a maximização dos resultados tributários a serem alcançados (Crepaldi, 2023).

A metodologia do planejamento tributário segue uma sequência estruturada de etapas. Inicialmente, ocorre a coleta e análise de dados financeiros e fiscais da empresa. Em seguida, são identificadas e avaliadas as oportunidades de otimização tributária, considerando o impacto financeiro e a conformidade legal. Após a implementação das estratégias selecionadas, é fundamental monitorar continuamente os resultados e ajustar o plano conforme necessário para garantir a eficácia e a adesão às mudanças na legislação (Crepaldi, 2023).

O questionamento judicial de tributos é uma estratégia utilizada quando o agente econômico privado identifica a cobrança indevida ou excessiva de tributos. Para isso, é essencial contar com uma assessoria jurídica especializada para avaliar a viabilidade de ações administrativa e judiciais, preparar a documentação necessária e acompanhar os processos. Este procedimento visa recuperar valores pagos indevidamente e garantir a correta interpretação das normas tributárias (Crepaldi, 2023).

No âmbito das organizações societárias e associativas, o planejamento tributário envolve a análise da estrutura societária/associativa e a identificação de oportunidades para reorganização. Isso pode incluir fusões, aquisições, cisões ou incorporações que visem a otimização fiscal. A escolha da estrutura societária/associativa adequada pode resultar em economia tributária e fiscal significativa e em uma melhor gestão dos tributos incidentes sobre operações dos agentes econômicos privados (Crepaldi, 2023).

As diligências representam uma fonte essencial de informação para o planejamento tributário. Por meio de auditorias, revisões fiscais e demais levantamentos, torna-se possível mapear áreas de risco, identificar oportunidades de otimização e verificar a conformidade com a legislação vigente. Dessa forma, garante-se que todas as estratégias tributárias adotadas estejam sempre fundamentadas em dados precisos e atualizados (Crepaldi, 2023).

Por fim, o planejamento tributário está circunscrito à legislação em vigor. Toda iniciativa deve ser executada de forma lícita e transparente, afastando práticas abusivas ou ilícitas. A observância às normas fiscais, aliada a uma cultura de integridade, é indispensável para preservar a sustentabilidade e a reputação da empresa a longo prazo (Crepaldi, 2023).

2.4 Elisão e evasão fiscal

Apesar da não unanimidade na definição do conceito de elisão, tem-se que, de acordo com relevante parcela de doutrinadores, como, por exemplo, Ayres Barreto (2016), de que seria a tentativa de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, por meios lícitos, ou seja, uma economia no pagamento das obrigações pecuniárias perante o Estado por ações ou a escolha deliberada de não intervir, capazes de evitar o fato gerador com o devido respaldo legal.

No mesmo sentido, Crepaldi afirma que a elisão é:

Um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as de forma menos onerosa possível para o contribuinte. (Crepaldi, 2023, p. 86)

Por conseguinte, a elisão fiscal possui quatro elementos ou características que a diferenciam satisfatoriamente: 1) o objetivo de alcançar economia tributária; 2) o uso de meios lícitos, baseados em lacunas legais ou opções legais expressas; 3) a economia fiscal resultante pode ser parcial, total ou adiada, dependendo da ocorrência de um evento que se encaixe em uma Hipótese de Incidência Tributária (HIT) menos onerosa; 4) os atos de elisão devem ocorrer antes do evento jurídico que corresponda a uma HIT menos onerosa para que a elisão fiscal seja considerada um planejamento tributário (Zeca, 2021).

Depreende-se, até mesmo com certa facilidade, uma semelhança marcante independente qual seja a definição, o uso de meio lícito para evitar a ocorrência do fato gerador, gerando a impossibilidade futura de constituição do crédito tributário por parte das administrações tributárias competentes.

O contrário ocorre na evasão fiscal, uma prática totalmente antijurídica que busca dissuadir o fisco para ocorrência da tributação, evitando o pagamento de tributos que seriam

devidos. De modo similar, define Crepaldi (2023, p. 86) que “[...] na evasão fiscal, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta.”

Outra definição que pode arrebatar a questão é posta por Heleno Taveira Torres (2003), que aponta a evasão fiscal, em um sentido amplo, pode ser compreendida como “[...] toda e qualquer forma de eximir-se à tributação”. Já em um sentido estrito, a evasão fiscal é decorrente de uma conduta voluntária e dolosa, seja omissiva ou comissiva, com o objetivo de não cumprir, total ou parcialmente, as obrigações tributárias pecuniárias. Isso inclui fraudes, contrabando e até mesmo descumprimentos por ignorância da lei, erros de cálculo ou atos involuntários. No entanto, para Torres (2003, p. 178-179) o simples descumprimento da obrigação principal não se enquadra no conceito de evasão fiscal, pois a conduta deve ser objetivada e deliberada no intuito de evitar a sujeição ao tributo.

Divergindo desse entendimento, Hugo de Brito Machado (2024) reitera sua posição de que a evasão não configuraria, necessariamente, uma conduta ilícita; na realidade, segundo o autor, seria a elisão fiscal a prática inadequada, cuja adoção seria juridicamente questionável. Em termos conceituais, Machado (2024) define a elisão como o ato ou tentativa de elidir, eliminar ou suprimir o tributo devido, ressaltando que, ao fazê-lo, o contribuinte estaria agindo efetivamente de forma contrária à legislação vigente. Por outro lado, ao conceituar evasão fiscal, esclarece que esta seria caracterizada pela tentativa de fuga ou evitação do tributo, o que, literalmente, não implicaria, necessariamente, uma ação ilícita, mas eventualmente, apenas uma conduta preventiva legítima destinada à redução ou a minimização da carga tributária.

As repercussões dessas tentativas, principalmente se não exitosas, podem vir a repercutem na esfera penal, onde, sobretudo na Lei nº 8137/1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, apresenta uma série de ações que podemos tomar como evasão no seu sentido mais estrito, como: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (BRASIL, 1990).

Sampaio Dória, clássico autor que se debruçou sobre o tema, afirma que:

Convém reiterar, por fim, que a elisão, embora geralmente caracterizada como meio de impedir o surgimento de obrigação tributária, aliás sua modalidade mais importante, pode também manifestar-se com menor alcance, limitando-se a adoção de forma alternativa a produzir consequências de redução ou adiamento das responsabilidades fiscais – colhendo-se, porém, em qualquer caso e de imediato a utilidade econômica que se persegue (sem o que se estará diante de uma hipótese de abstenção de incidência, já analisada). (DÓRIA, 1977, p. 61.)

Por último, o exame da obra de Sampaio Dória (1977) leva a uma conclusão razoável: a repressão à elisão fiscal, *stricto sensu*, incumbe ao legislador, pois não se exige do Poder Judiciário qualquer inclinação pró-fisco — ente, de resto, dotado de poder significativamente superior ao do contribuinte, ressaltando que as políticas arrecadatórias como instrumentos de programação governamental não são sua incumbência.

2.5 Impactos da Lei Complementar 104 de 2001 que constituiu a norma geral “antielisão”

A Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o Parágrafo Único no art. 116 do Código Tributário Nacional, gerou um significativo debate no ambiente fiscal brasileiro. Esse dispositivo autoriza as autoridades tributárias a ignorarem atos ou negócios jurídicos que, embora legais, sejam executados com o propósito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária. Embora essa medida busque combater a elisão fiscal abusiva, ela trouxe consigo uma série de desafios relacionados à sua aplicação prática.

Primeiramente, a redação do dispositivo é notavelmente vaga, o que abre espaço para uma ampla gama de interpretações. Tal subjetividade pode variar significativamente, dependendo do entendimento particular das Autoridades Fazendárias e do contexto específico de cada caso. Essa indeterminação gera uma atmosfera de incerteza, pois os sujeitos passivos ficam à mercê das percepções individuais dos auditores e julgadores fiscais sobre o que constitui um "abuso" nas práticas de planejamento tributário.

Além disso, a lei confere um poder considerável às autoridades fazendárias para desconsiderar negócios jurídicos baseando-se na presunção de intenção de dissimulação. Esse poder discricionário, embora destinado a servir como ferramenta de justiça fiscal, também suscita preocupações sobre possíveis excessos. O risco de arbitrariedade por parte da Administração Tributária é uma inquietação real, que pode levar à percepção de que os sujeitos passivos estão sendo injustamente penalizados, criando um clima de desconfiança.

Outro ponto crítico é a influência dessa incerteza no ambiente de negócios. Sem diretrizes claras, as empresas podem se sentir desencorajadas a realizar investimentos e tomar decisões estratégicas, temendo possíveis implicações fiscais de suas ações. Isso pode restringir a atividade econômica, em vez de apenas coibir práticas fiscais questionáveis.

Nesse ínterim, Marco Aurélio Greco (2011) teceu críticas relevantes sobre aspectos que poderiam levar a uma inconstitucionalidade material da norma, posto que, formalmente, não haveria incompatibilidades. Primeiramente, afirmava que haveria o potencial de violação da legalidade estrita, nos termos do artigo 150, inciso primeiro da Constituição. Também violaria a tipicidade fechada, decorrente do próprio princípio anterior. Cabe destacar ainda que sua crítica perpassa por vários elementos da norma, como a falta de especificidade e excessiva generalidade quando se trata dos negócios a serem desconsiderados - justificando que a norma possui eficácia limitada - a concessão de excessiva discricionariedade para à administração tributária, descambando na possibilidade de violação de direitos fundamentais.

Não podendo ser diferente, a constitucionalidade foi questionada no Supremo Tribunal Federal (STF) e no ano de 2022, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.446/DF, foi reafirmada sua conformidade com a Constituição Federal, com alguns argumentos que merecem ser explorados. Inicialmente, convém destacar que, dito no voto da Ministra Carmém Lúcia, a norma impugnada não fere a legalidade estrita, reforçando que ela não permite a tributação de um fato gerador não descrito na legislação, a cobrança por analogia, mas busca atacar aquelas situações em que o contribuinte busca dissimular a ocorrência disso, uma prática totalmente antijurídica. Adicionalmente, reforçou a diferenciação entre elisão e evasão, salientando que a norma não veio para impedir que os indivíduos realizem planejamentos tributários lícitos, além de criticar o uso da expressão “antielisão” (STF, 2022).

Outro voto que merece destaque é o do Ministro Ricardo Lewandowski que, apesar de concordar com parte da argumentação proposta e abordada anteriormente, sustentou que um aspecto levava a inconstitucionalidade, a competência para anular e desconsiderar os atos jurídicos, a luz do art. 160 do Código Civil, seria do Juiz, não da Autoridade Fiscal, por ser medida tão extrema e gravosa, devendo ser reservado ao controle jurisdicional. Mesmo sendo vencido na votação, levantou um ponto importantíssimo para o debate, realçando um possível conflito de competência (STF, 2022).

Em que pese as controvérsias que permeiam o polêmico parágrafo primeiro do art. 116 do Código Tributário Nacional, torna-se evidente a necessidade de regulamentações adicionais que forneçam critérios objetivos e detalhados para a aplicação desta norma. Tais regulamentações ajudariam a equilibrar a luta contra a elisão fiscal abusiva com a proteção dos

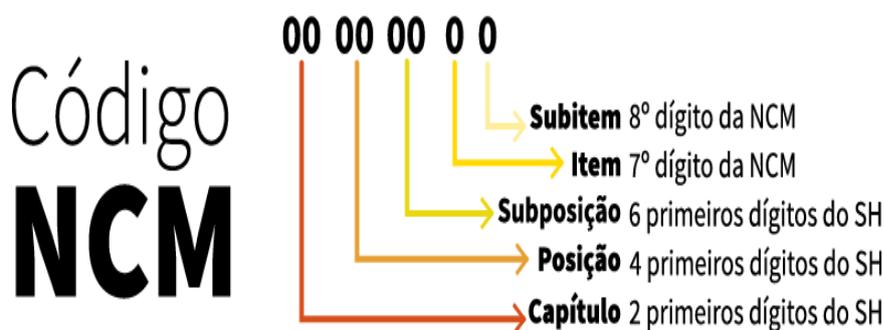
direitos dos contribuintes e a previsibilidade jurídica, elementos fundamentais para um sistema tributário justo e eficiente.

3 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

Para dirimir as discrepâncias na tributação do comércio internacional foi criado o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), permitindo uma maior previsibilidade e eficiência na cobrança de tributos dos mais variados tipos de produtos. Ele é adotado em mais de duzentos países e se tornou uma referência absoluta no cenário internacional.

O Brasil aderiu ao Sistema Harmonizado por meio do decreto legislativo nº 7, de 11 de outubro de 1988, promulgado pelo Decreto nº 97.409, de dezembro de 1988. Em seguida foi publicado o Decreto nº 435, de janeiro de 1992, introduzindo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), como uma diretriz auxiliar. Em ocasião subsequente, a adoção do SH foi consolidada no Mercosul com a criação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que adicionou dois dígitos aos seis já consolidados pelo Sistema Harmonizado (SH).

Figura 3 – Imagem sobre a estrutura do NCM.



Fonte: <https://saipos.com/ncm>

Por ser de caráter vinculante, a interpretação das posições e subposições da NCM segue as Regras Gerais para Interpretação (RGI) do SH e normas complementares do Mercosul, contando com suporte das Notas Explicativas do SH. O Parecer Normativo da COSIT nº 6/2018, que será mais abordado a seguir, reitera o caráter subsidiário das Notas Explicativas, sendo utilizadas na ausência ou lacuna dos regramentos principais.

Esse parecer foi crucial para esclarecer, nitidamente, alguns pontos que eram rotineiramente objeto de controvérsia. Primeiramente, reafirmar o que poderia ser o maior alvo de discussões entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária federal, que seria a

natureza da atividade de classificar produtos. Não é uma atividade puramente técnica, mas sim de natureza jurídica. Aliás, já disposta na legislação que trata do processo administrativo tributário, o Decreto nº 70.235/1972, que no §1º, do art. 30, dispõe que “[...] não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos” (BRASIL, 1972).

Além disso, o parecer veio para reafirmar a competência da Receita Federal do Brasil, através de seus Auditores Fiscais, para proceder a classificação fiscal das mercadorias, destacando também a hierarquia das normas a serem utilizadas no processo; o papel dos laudos e pareceres na determinação correta do código de classificação; as maneiras de resolução dos conflitos de interpretação, salientando que os pareceres da OMA possuem natureza impositiva, buscando a uniformidade na aplicação do direito.

Como já mencionado, cada mercadoria no comércio exterior entre os países é identificada por um código de oito dígitos, que facilita a identificação e classificação nas operações de importação e exportação. Os dois primeiros dígitos do código NCM representam o capítulo da mercadoria, enquanto os dígitos subsequentes (terceiro e quarto) apontam para a posição tarifária. Os quinto e sexto dígitos detalham a subposição tarifária, e os dois últimos (sétimo e oitavo) especificam o item e subitem, fornecendo uma descrição ainda mais detalhada da mercadoria (SISCOMEX, 2021).

Essa codificação é crucial não apenas para a correta determinação dos tributos aplicáveis, mas também para a aplicação de medidas de defesa comercial, a coleta de dados estatísticos relevantes ao comércio exterior e a implementação de normas relativas ao licenciamento de importações. Uma classificação incorreta pode resultar na aplicação de tarifas inadequadas, ocasionando multas e penalidades significativas para os sujeitos passivos. É, portanto, de suma importância que as partes envolvidas, sobretudo no comércio internacional, estejam cientes e atualizadas sobre a classificação correta de suas mercadorias (SISCOMEX, 2021).

3.1 Regras de interpretação

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) são fundamentais para assegurar uma classificação fiscal precisa e uniforme dos produtos no comércio internacional. Essas regras, estabelecidas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA), são aplicadas hierarquicamente, devendo-se recorrer à regra subsequente apenas quando as anteriores não forem suficientes para determinar a classificação correta (FAZCOMEX, 2022). Por exemplo, a Regra 1 determina que a classificação deve considerar

prioritariamente o texto explícito das posições tarifárias e as respectivas notas explicativas, e não apenas os títulos gerais dos capítulos e seções. Caso esse critério não seja suficiente, as demais regras devem ser utilizadas sequencialmente. Nesse contexto, a Regra 2 permite classificar produtos incompletos ou desmontados na posição tarifária dos produtos acabados, desde que apresentem as características essenciais dos artigos completos. Já a Regra 3 resolve conflitos em situações em que mais de uma posição pode ser aplicável, orientando que se escolha a posição mais específica ou, quando necessário, aquela determinada pela característica essencial do produto.

3.2 Tabela TIPI

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) é uma ferramenta regulatória essencial no sistema tributário brasileiro, vinculada ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Elaborada com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a TIPI detalha as alíquotas do IPI aplicáveis a cada item listado, funcionando como um guia para a correta tributação de produtos industrializados, tanto nacionais quanto importados. Desde sua instituição pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, a TIPI tem passado por diversas atualizações para refletir mudanças nas necessidades econômicas e políticas do país (FAZCOMEX, 2024)

A estrutura da TIPI segue o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), e é composta por uma extensa lista de produtos categorizados em seções e capítulos. Cada produto é identificado por um código de NCM de oito dígitos e possui uma descrição detalhada, juntamente com a alíquota específica de IPI que se aplica. As alterações nas alíquotas e na lista de produtos da TIPI podem ter um impacto significativo tanto no custo dos produtos quanto nas operações de empresas envolvidas na indústria e comércio (FAZCOMEX, 2024).

É crucial para as empresas manterem-se atualizadas com as versões mais recentes da TIPI para garantir a conformidade com a legislação tributária e evitar penalidades severas por erros na classificação fiscal ou na aplicação das alíquotas de IPI. A tabela TIPI é disponibilizada publicamente pela Receita Federal em formato PDF, permitindo que as empresas consultem facilmente as informações necessárias para a tributação correta de seus produtos.

Portanto, a TIPI não apenas serve como um recurso para a determinação das obrigações tributárias relacionadas ao IPI, mas também como um elemento crítico na gestão fiscal e

tributária das empresas brasileiras, influenciando diretamente a competitividade e a operacionalidade no mercado tanto interno quanto externo.

3.3 Casos emblemáticos

Um dos exemplos mais notáveis de reclassificação tributária é o caso do bombom "*Sonho de Valsa*", da Mondelēz. Originalmente classificado como '*bombom*' e sujeito a uma alíquota de 5% de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Mondelēz argumentou no CARF que o produto deveria ser classificado como *wafer*, devido à sua composição de ingredientes. Em 2017, o CARF concordou com a empresa, determinando que o "Sonho de Valsa" deveria ser considerado um biscoito *wafer*, categoria que não está sujeita ao IPI. Essa reclassificação trouxe uma economia significativa para a Mondelēz, já que o *wafer* é isento de IPI.

Outro exemplo relevante é o caso do "Leite de Rosas", um produto tradicionalmente utilizado como desodorante e cosmético. A classificação original sujeitava o produto a uma alíquota específica de IPI para cosméticos. No entanto, a empresa argumentou que o produto deveria ser reclassificado como um item de uso medicinal devido às suas propriedades antissépticas. O CARF, após analisar as características e usos do produto, concordou com a reclassificação. Esta mudança reduziu a carga tributária aplicada ao "Leite de Rosas", diminuindo significativamente o valor do IPI a ser recolhido pela empresa (CNN Brasil, 2023).

Empresas do setor alimentício também têm buscado reclassificar sorvetes como produtos de confeitaria ou outros tipos de alimentos para reduzir a carga tributária. Tradicionalmente, sorvetes são classificados com uma alíquota elevada de IPI. No entanto, ao argumentar que certos tipos de sorvete possuem características semelhantes a produtos de confeitaria, as empresas têm conseguido reclassificá-los, resultando em alíquotas mais baixas ou isenções. Essas reclassificações são frequentemente contestadas pela Administração Tributária federal, resultando em longas disputas administrativas e judiciais. Ainda assim, os casos bem-sucedidos demonstram a potencial economia tributária ao alterar a classificação fiscal de produtos alimentícios (CNN Brasil, 2023).

A reclassificação fiscal pode resultar em diversas implicações. Primeiramente, a economia tributária é um dos benefícios mais evidentes, como ilustram os casos do "Sonho de Valsa" e "Leite de Rosas", onde a correta reclassificação levou a uma redução significativa nos impostos devidos. Essa economia pode ser reinvestida em outras áreas da empresa, impulsionando seu crescimento e competitividade. No entanto, é importante ressaltar que a

reclassificação é frequentemente contestada, resultando em longos processos administrativos e judiciais. Empresas precisam estar preparadas para justificar tecnicamente e legalmente suas reclassificações. Além disso, as mudanças na classificação podem permitir que as empresas ajustem a estrutura de preços de seus produtos, tornando-os mais competitivos no mercado.

Isso posto, depreende-se a classificação fiscal é uma ferramenta poderosa, mas complexa, que deve ser manejada com cuidado e conhecimento especializado. Empresas devem sempre buscar a orientação de profissionais qualificados para evitar penalidades e maximizar seus benefícios fiscais.

Quando diversas classificações podem ser cogitadas para um produto, optar por aquela que enseja menor tributação não é proibido, desde que tal enquadramento tenha respaldo na descrição legal e nas características materiais do bem. O próprio CARF, em precedentes notórios, reconheceu essa prerrogativa do sujeito passivo: por exemplo, decidiu que a famosa loção *Leite de Rosas* deveria ser classificada como desodorante (com menor IPI) e não como loção de beleza, pois suas propriedades se alinhavam à primeira categoria. De igual modo, entendeu que o chocolate *Sonho de Valsa*, reformulado em composição e embalagem, deixou de ser “bombom” para efeitos fiscais e passou a ser considerado biscoito *wafers*, beneficiando-se de alíquota zero de IPI – uma economia tributária obtida por meio de mudança legítima de classificação, chancelada em julgamento no conselho.

Esses exemplos confirmam que a elisão fiscal por meio da classificação – ou seja, a escolha pela via menos onerosa dentro das opções legais – é direito do contribuinte, parte do princípio da liberdade negocial e da não punição da economia de tributos quando alcançada por meios lícitos. Corrobora essa visão o fato de que não há, até o presente, regulamentação do art. 116, Parágrafo Único, do CTN (cláusula geral antielisão) que permitisse à fiscalização desconsiderar planejamentos sem respaldo em fraude ou simulação.

Assim, enquanto o contribuinte atua conforme a lei, adequando seus produtos honestamente às rubricas fiscais menos gravosas, sua conduta não pode ser tida como ilícita. O CARF reiterou esse entendimento ao longo do Acórdão em análise, ao focar na substância da mercadoria e na técnica classificatória, e não em supostas intenções evasivas. Segundo constatou-se no ordenamento jurídico o contribuinte consegue se adequar para pagar menos tributos, não há que se falar em ilicitude nessa conduta. Em suma, prevalece o respeito à legalidade estrita: o sujeito passivo tem o direito de organizar seus negócios da forma menos onerosa tributariamente, cabendo ao Fisco apenas coibir eventuais abusos que violem a letra ou o espírito da lei.

4 JULGADOS DO CARF

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão colegiado essencial dentro da estrutura do Ministério da Fazenda do Brasil, atuando como uma instância administrativa para julgamento de disputas relacionadas a obrigações tributárias entre contribuintes e a União. Como aponta Carvalho (2018), o CARF é composto por representantes tanto do governo quanto dos contribuintes, garantindo uma perspectiva equilibrada e técnica nos julgamentos. A principal função do CARF é revisar decisões de primeira instância relacionadas à aplicação da legislação tributária, oferecendo um mecanismo de defesa aos contribuintes que se sentem prejudicados por interpretações fiscais ou penalidades impostas pela Receita Federal.

Dentro dessa ótica, o CARF é, sem dúvidas, dentre instituições do Estado, aquele que protagoniza o maior número de litígios nos casos de classificação fiscal de mercadorias, devido à complexidade intrínseca da matéria e à subjetividade inerente às interpretações normativas. Isso decorre da dificuldade de enquadramento preciso dos produtos nas posições tarifárias previstas na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), exigindo uma análise técnica aprofundada que frequentemente gera divergências entre contribuintes e autoridades fiscais. Nesse cenário, o CARF atua como instância decisória fundamental para pacificar entendimentos, equilibrando os interesses da administração tributária com a segurança jurídica esperada pelos contribuintes.

O sujeito passivo, por vezes insatisfeito com as decisões proferidas em âmbito administrativo, frequentemente recorre ao Poder Judiciário. Nessas ocasiões, não é incomum que obtenha êxito contra a Autoridade Fiscal, fato que ressalta a importância da Jurisdição na resolução de controvérsias relacionadas aos processos de classificação tributária, com uma boa parte deles aglutinados na Justiça Federal.

4.1 Eixos de análise

Nas decisões analisadas neste trabalho, foi possível identificar quatro eixos principais que influenciaram de forma significativa a decisão final, seja em favor do contribuinte, seja da Administração Fiscal, a saber: (a) motivação formal do lançamento; (b) critérios materiais; (c) confronto entre a prova pericial apresentada pelo contribuinte e aquela produzida pela autoridade fiscal; e (d) visão funcional do produto e diálogo com o judiciário.

A motivação formal, por exemplo, no que se refere ao Processo nº 13603.720062/2007-79, indica que, sem a descrição minuciosa da mercadoria e sem laudo que conecte fato e norma, o lançamento morre por vício material. O débito de quase R\$ 45 milhões foi anulado porque a fiscalização limitou-se a repetir as RGI/SH sem sustentar a razão pela qual o conjunto de gerador-turbina caberia na NCM 8502.39.00 – violando o dever de motivação e o direito de defesa do contribuinte.

Quando a autuação é motivada, passa-se à essência técnica (critérios materiais). No julgamento nº 3002-003.330 do Processo nº 11020.721030/2011-01 que o revestimento final pode redefinir completamente a posição tarifária: laminados de aço originalmente zincados foram reclassificados porque receberam, por último, uma resina protetora; a turma entendeu que esse passo alterou a natureza comercial do produto e impôs a NCM 7210.70.10, não a a 7210.61.00 pretendida pelo sujeito passivo. A lição é clara, pois deve-se se olhar, ressaltados casos com características especiais, para o estado da mercadoria no momento do despacho, não para etapas anteriores do processo produtivo.¹

Nos casos químicos do processo – *INCROSOFT T-90 (Croda) e LAVREX 100 (Girando Sol)* – o CARF reafirmou que a perícia oficial goza de presunção de legitimidade. No primeiro, o laudo da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) derrubou a tentativa de manter o produto na posição 3402 (tensoativos), levando-o para a genérica 3824.90.89; o laudo particular foi rechaçado por falhas metodológicas. No segundo, a empresa não conseguiu contrapor a prova equivalente e viu o IPI saltar de 0% para 5%.²

O acórdão 3401-004.334 do Processo nº 10909.003738/2010-39 ilustra a leitura “holística” exigida pelo CARF: a placa é vista como *unidade autônoma* de processamento gráfico, não como mera parte, daí a NCM 8471.80.00. A decisão recorda que Soluções de Consulta não geram blindagem perpétua e aconselha o contribuinte a monitorar viradas interpretativas.³

¹ CARF. Acórdão 3002-003.330. Processo 11020.721030/2011-01. Mantida autuação por incorreta classificação fiscal de laminados de aço resinados (NCM 7210.61.00 vs 7210.70.10). Aplicadas multas de ofício (75%) e multa por classificação incorreta (1%) sobre o valor aduaneiro. Sessão de 22 de novembro de 2024.

² CARF. Acórdão nº 3402-004.957, Proc. nº 12452.720154/2016-58. Negado provimento ao recurso de ofício. Considerada inadmissível reclassificação fiscal baseada em prova emprestada na existência de laudos técnicos específicos sobre a mercadoria importada. Sessão de 28 de fevereiro de 2018.

³ CARF. Acórdão nº 3401-004.334, Proc. nº 10909.003738/2010-39. Negado provimento ao recurso de ofício. Placas de processamento gráfico classificadas como "unidades" da posição 84.71 (NCM 8471.80.00). Mantida exclusão parcial de tributos e penalidades. Sessão de 30 de janeiro de 2018.

4.2 Julgado I

Na análise do Acórdão proferido pelo CARF no Processo nº 13603.720062/2007-79 foram oferecidos elementos importantes sobre a fundamentação e a motivação necessárias para a validade de autuações fiscais, especialmente no contexto da classificação e reclassificação fiscal de mercadorias, elementos cruciais no planejamento tributário (CARF, 2016).

A decisão do CARF ressalta a importância de uma peça de autuação bem fundamentada, onde deve constar uma descrição clara das razões pelas quais a classificação fiscal adotada pelo contribuinte está incorreta. Além disso, é essencial incluir as características técnicas relevantes da mercadoria que justificam a classificação. A ausência desses elementos resulta em vício material no auto de infração, levando à sua nulidade por falta de motivação. Tal situação compromete a validade do lançamento tributário, o que pode ser visto como uma falha na atuação fiscalizatória da Autoridade Fazendária (CARF, 2016).

Ademais, o citado Acórdão destaca que a falta de detalhamento e clareza na motivação da autuação prejudica o direito de defesa do contribuinte. A Autoridade Fazendária deve fornecer informações suficientes para que o contribuinte possa entender os motivos da autuação e se defender adequadamente. Isso garante a transparência e a justiça no processo tributário, elementos fundamentais para a manutenção da confiança do contribuinte no sistema fiscal (CARF, 2016).

Em casos que envolvem aspectos técnicos complexos, como a classificação de equipamentos industriais, a presença de um laudo técnico é essencial para embasar a decisão administrativa. A ausência de um laudo técnico adequado compromete a validade do processo de autuação, pois não fornece os elementos necessários para uma avaliação justa e precisa das mercadorias. O uso de laudos técnicos detalhados assegura que a classificação fiscal seja realizada com base em critérios objetivos e técnicos, reforçando a legitimidade do processo (CARF, 2016).

A decisão do CARF também enfatiza que a falta de motivação adequada e de embasamento técnico no auto de infração pode resultar na nulidade da autuação, exonerando o contribuinte do crédito tributário lançado. No caso em análise, o Acórdão manteve a exoneração integral do crédito tributário de R\$ 44.894.481,39 devido ao vício material no auto de infração. Este resultado sublinha a necessidade de rigor e precisão na elaboração dos autos de infração para evitar nulidades que prejudiquem a arrecadação tributária (CARF, 2016).

Do ponto de vista do planejamento tributário, a classificação ou reclassificação fiscal das mercadorias importadas desempenha um papel crucial. O correto enquadramento das

mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) pode resultar em significativa economia tributária para as empresas, ao evitar pagamentos indevidos ou excessivos de impostos. Além disso, um planejamento tributário eficiente deve prever a possibilidade de contestação de autuações fiscais que não estejam devidamente fundamentadas, como demonstrado no Acórdão em questão. Assim, a correta classificação fiscal e a defesa contra autuações inadequadas são ferramentas essenciais no arsenal do planejamento tributário estratégico.

4.3 Julgado II

No julgamento nº 3401-004.334, do processo nº 10909.003738/2010-39, a análise realizada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) evidencia a importância de se adotar uma abordagem integrada e técnica para a correta classificação fiscal das mercadorias importadas. Conforme o Acórdão, a situação em tela decorre de um auto de infração lavrado pela Fazenda Nacional, motivado pela divergência na classificação atribuída pelo contribuinte às placas de vídeo, ou processadores gráficos, importadas pela empresa LOGISTIC NETWORK TECHNOLOGY COM. IMP. EXP. S/A. O contribuinte defendia a utilização da NCM 8473.30.43, sob o argumento de que as Unidades de Processamento Gráfico (GPU) não poderiam ser consideradas apenas como partes isoladas, mas sim como componentes que deveriam refletir um conjunto funcional superior, a exemplo das unidades de processamento de dados (CARF, 2010).

A decisão do CARF, no entanto, rejeitou tal argumento ao manter o enquadramento das mercadorias na NCM 8471.80.00 para todo o período autuado, fundamentando-se na análise da funcionalidade e da composição estrutural das placas de vídeo. De acordo com o Acórdão, a placa de vídeo é composta por um conjunto de componentes – entre os quais se destacam a GPU, memória dedicada, circuitos integrados e, em muitos casos, sistemas de dissipação de calor – os quais, em conjunto, configuram uma unidade autônoma de processamento gráfico, inserida na posição 84.71 do NCM. Essa interpretação afastou a possibilidade de que as GPUs pudessem ser analisadas de forma isolada, uma vez que a sua consideração como parte ou acessório levaria a uma classificação equivocada, dado que o desempenho funcional da placa de vídeo depende da interação dos diversos elementos que a compõem (CARF, 2010).

Ademais, o julgamento ressalta que a correta classificação fiscal não pode ser realizada com base em análises fragmentadas ou simplificadas dos componentes da mercadoria, devendo considerar o produto em sua totalidade funcional. Essa abordagem integrada tem implicações

diretas na tributação, pois a reclassificação para a NCM 8471.80.00 implica a aplicação de alíquotas e regimes específicos para os tributos incidentes – como o Imposto de Importação, o IPI, o PIS/PASEP e a COFINS – configurando, assim, um impacto relevante no cálculo dos valores devidos (CARF, 2010).

Outro aspecto relevante do Acórdão é a discussão acerca da segurança jurídica e da orientação fiscal a que os contribuintes têm direito. Embora o contribuinte tenha se apoiado em orientações previamente emitidas por meio de Soluções de Consulta, a decisão administrativa demonstrou que alterações na interpretação normativa são possíveis, especialmente quando fundamentadas em uma análise técnica aprofundada da composição e da funcionalidade do produto. Essa modulação interpretativa, ainda que afetasse retroativamente o período de apuração, ressalta a necessidade de que os contribuintes permaneçam atentos às atualizações e mudanças na jurisprudência fiscal, a fim de evitar divergências classificatórias que possam ensejar autuações e penalidades (CARF, 2010).

Em suma, o julgamento nº 3401-004.334 estabelece um importante precedente, enfatizando que a classificação fiscal das mercadorias importadas deve ser fundamentada em uma análise holística e técnica que contemple não apenas os componentes individuais, mas a funcionalidade integral do conjunto. Essa postura não apenas orienta a correta interpretação das normas da NCM e do Sistema Harmonizado, mas também contribui para a uniformização da aplicação da legislação tributária, promovendo maior consistência, previsibilidade e segurança jurídica nas operações de comércio exterior.

4.4 Julgado III

No julgamento nº 3401-012.556, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reafirma a necessidade de rigor técnico e precisão na análise e na fundamentação das autuações relativas à reclassificação fiscal de mercadorias importadas, estabelecendo diretrizes que dialogam com os princípios evidenciados em outros casos, como o Acórdão nº 3401-004.334. Neste caso, o auto de infração lavrado contra a empresa HUCHON IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA, no exercício de 2013, baseou-se em uma suposta incorreção na classificação fiscal de um produto descrito na Declaração de Importação (DI) nº 09/0322230-7. O importador classificara a mercadoria – inicialmente definida como “OUTROS COPOLÍMEROS DE ACETATO DE VINILA, ETC. FORMAS PRIMÁRIAS” – no código NCM 3905.91.90, enquanto o despacho aduaneiro, por intermédio de conferência física e análise laboratorial, identificou a mercadoria como um Polímero de Etileno em forma primária,

indicando a classificação adequada no código NCM 3901.90.90. Essa reclassificação suscitou a exigência de diferenças de Imposto de Importação, IPI, Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS-importação, acrescidas de juros e multa (CARF, 2023).

A decisão da Turma Ordinária do CARF, ao dar provimento ao recurso voluntário da empresa, foi fundamentada na invalidade do laudo pericial que embasou a autuação, considerando que a análise laboratorial – realizada em 30 de março de 2011 – ocorreu mais de 11 meses após a data de validade do produto, que expirou em 10 de fevereiro de 2010. Essa discrepância temporal levantou dúvidas quanto à integridade das características do produto, visto que não se comprovou a inalterabilidade das propriedades da mercadoria após o vencimento. Além disso, a falta de uma identificação precisa da mercadoria e a fundamentação genérica da reclassificação fiscal, que se limitou a mencionar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e as Notas Explicativas sem estabelecer um nexo concreto entre os dispositivos normativos e as características do produto, comprometeram a validade do auto de infração (CARF, 2023).

Dessa forma, o Acórdão evidencia que o respeito aos prazos e a correta metodologia na obtenção e na análise das evidências é imprescindível para a fundamentação de um ato de fiscalização. Tanto no caso das placas de vídeo quanto na reclassificação de polímeros, as decisões demonstram que a fiscalização aduaneira deve se pautar por critérios objetivos e bem fundamentados, de modo a garantir a segurança jurídica dos contribuintes e a integridade do processo de classificação fiscal. Em ambos os casos, a ausência de uma fundamentação clara e de provas consistentes revela a fragilidade das autuações, reforçando o entendimento de que o rigor técnico e a sistemática correta na análise dos elementos que compõem a mercadoria são indispensáveis para a legitimidade das decisões administrativas fiscais (CARF, 2023).

Portanto, o julgamento nº 3401-012.556 não apenas reafirma os princípios estabelecidos em decisões anteriores, mas também amplia o debate acerca da imprescindibilidade de uma abordagem detalhada e criteriosa na análise dos elementos que constituem a mercadoria. Tal abordagem integra a necessidade de evidências tempestivas e de uma descrição precisa dos produtos, assegurando que a aplicação da legislação tributária se dê de forma justa e coerente, sem prejuízo ao contraditório e à ampla defesa dos contribuintes.

4.5 Julgado IV

No julgamento nº 3002-003.330, processo nº 11020.721030/2011-01, o CARF reafirma a exigência de rigor na análise das etapas de tratamento e revestimento das mercadorias para a

correta classificação fiscal, complementando as lições extraídas de outros casos. No presente caso, o recurso voluntário interposto pela EURO TELHAS INDUST E COMERCIO LTDA, que enfrentou a autuação decorrente de uma divergência na classificação dos laminados planos de aço sob o Regime de Drawback. A fiscalização constatou que, embora o importador tivesse classificado o produto no NCM 7210.61.00 – que se destina a laminados revestidos de ligas de alumínio-zinco – a aplicação de uma resina protetora conferia ao produto características que o enquadravam na subposição 7210.70.10, destinada a produtos pintados ou envernizados (CARF, 2024).

A decisão da 3ª Seção/2ª Turma Extraordinária do CARF, ao negar provimento ao recurso, fundamentou-se na interpretação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que determinam que o tratamento ou revestimento aplicado na última etapa do processo produtivo é determinante para o enquadramento fiscal. Assim, a aplicação do revestimento de resina, mesmo que considerado como medida transitória para o transporte, configurou o último tratamento relevante, alterando a identificação do produto e, conseqüentemente, a classificação na NCM (CARF, 2024).

Dessa maneira, o Acórdão evidencia que a correta classificação fiscal não depende exclusivamente da matéria-prima ou dos tratamentos parciais, mas sim da análise integral das alterações que o produto sofre ao longo do seu processamento. A interpretação sistemática, aliada à observância dos dispositivos normativos, impede que alegações genéricas quanto à manutenção das características essenciais do produto prevaleçam sobre as evidências do tratamento final, que, por sua vez, é determinante para o enquadramento na NCM adequada (CARF, 2024).

Adicionalmente, o julgado ressalta que a aplicação de penalidades – como a multa de 1% sobre o valor aduaneiro e a multa de 75% decorrente do lançamento de ofício – ocorre independentemente da intenção do contribuinte, e matérias não impugnadas tornam-se definitivamente constituídas na esfera administrativa. Essa abordagem fortalece o entendimento de que a fundamentação detalhada, considerando tanto os aspectos técnicos quanto os normativos, é imprescindível para o exercício do poder de fiscalização e para a garantia da segurança jurídica nas operações de comércio exterior (CARF, 2024).

Em síntese, o julgamento nº 3002-003.330 demonstra a importância de uma análise detalhada e criteriosa dos processos de revestimento e tratamento das mercadorias importadas. Ao reconhecer que o revestimento final pode modificar substancialmente as características do produto e, conseqüentemente, o seu enquadramento na NCM, o CARF reforça a necessidade

de uma interpretação sistemática e fundamentada das normas aplicáveis, contribuindo para a uniformidade e a coerência na aplicação da legislação tributária.

4.6 Julgado V

O Recurso Voluntário interposto pela empresa Botica Comercial Farmacêutica Ltda. no processo nº 15588.720318/2022-48, julgamento nº 3202-000.393, no qual se discute a exigência de saldo devedor de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao período de 01 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2019. A fiscalização imputou à recorrente erro de classificação fiscal ao enquadrar, entre outros, desodorantes (NCM 3307.20.10 e 3307.20.90) e águas-de-colônia (NCM 3303.00.20) em posições tarifárias sujeitas a alíquotas superiores, como perfumes (NCM 3303.00.10) e cremes hidratantes (NCM 3304.99.10 ou 3304.99.90). A motivação repousou, em grande medida, nas conclusões de auto de infração anterior lavrado contra a matriz da mesma sociedade (Processo n.º 10340.721.884/2021-75), embora o novo lançamento se tenha estendido a mais de 320 produtos não abrangidos pela autuação pretérita (CARF, 2024).

Ao apreciar o feito, a 2.^a Turma Ordinária da 2.^a Câmara da 3.^a Seção do CARF deliberou, por unanimidade, pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do voto do Conselheiro-Relator Wagner Mota Momesso de Oliveira. O colegiado reputou imprescindível a manifestação da autoridade fiscal acerca das inconsistências apontadas, destacando-se a ausência de fundamentação individualizada para as reclassificações promovidas e a utilização, como premissa, de motivação produzida em procedimento distinto, atinente a outro estabelecimento da contribuinte. Determinou-se, assim, que a Unidade de Origem apresente demonstrações pormenorizadas das diferenças de classificação e relatório conclusivo que justifique, em bases técnicas e jurídicas, cada alteração sugerida (CARF, 2024).

A decisão evidencia premissas indispensáveis à correta classificação fiscal de mercadorias à luz do Sistema Harmonizado (SH) e da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Em primeiro lugar, a motivação administrativa deve ser específica e individualizada: não basta remeter-se a fundamento constante de auto pretérito se não forem analisadas as características intrínsecas dos produtos efetivamente fiscalizados. Em segundo lugar, a análise técnica representa requisito inafastável, conforme ressalta o Parecer Normativo COSIT n.º 06/2018, que atribui à fiscalização o dever de instruir o processo com laudos, catálogos ou ensaios que descrevam composição, uso predominante e propriedades físico-químicas das mercadorias (COSIT, 2018). A classificação, portanto, transcende a esfera estritamente jurídica,

demandando avaliação fática minuciosa. Terceiro, as Regras Gerais de Interpretação (RGI) do SH devem ser aplicadas com rigor metodológico: em se tratando de produtos multifuncionais, cumpre ao julgador observar a sequência hierárquica das RGIs, privilegiando a RGI 3 antes de recorrer à residual RGI 4, sempre à luz da função essencial do bem (CARF, 2024).

Além disso, a decisão reforça que informações comerciais ou estratégias de marketing — como denominação de fantasia, posicionamento de marca ou público-alvo — não podem prevalecer sobre as propriedades objetivas do produto para fins de classificação fiscal. A reclassificação reclamada pela autoridade deve, pois, demonstrar tecnicamente em que medida a “característica essencial” diverge daquela declarada pela contribuinte, sob pena de violar os princípios da legalidade, motivação e coerência dos atos administrativos (CARF, 2024).

Por fim, a conversão do julgamento em diligência sinaliza o reconhecimento, pelo CARF, de fragilidades na fundamentação do auto de infração, especialmente no tocante àquelas mercadorias não analisadas no procedimento antecedente ou tratadas de forma contraditória. O caso, portanto, constitui precedente pedagógico: revela-se imprescindível que a fiscalização submeta cada produto a exame técnico próprio, apresente justificativa detalhada para eventuais divergências de entendimento e assegure, assim, a segurança jurídica que deve nortear o lançamento tributário.

4.7 Julgado VI

No acórdão nº 3201-005.525, processo nº 15165.722365/2016-59, o CARF apreciou o Recurso Voluntário interposto pela BERLANDA IMPORTADORA LTDA, tratando da autuação relativa à classificação fiscal incorreta dos aparelhos DVR (Digital Vídeo Recorder), utilizados em sistemas de segurança. A empresa defendeu a correta classificação dos equipamentos na NCM 8521.90.10 – "gravador e reproduzidor de vídeo e áudio" –, a qual prevê alíquotas significativamente inferiores de Imposto de Importação e IPI (0% e 5%, respectivamente) em comparação à classificação pretendida pela fiscalização, a saber, a NCM 8521.90.90 – "outros", cuja aplicação implicaria alíquotas elevadas (20% de II e 15% de IPI) (CARF, 2019).

A parte autuada enfatizou que a classificação fiscal não pode ser considerada uma mera questão jurídica, desprovida de análise técnica aprofundada, sendo imprescindível a avaliação das características específicas do produto. Nesse sentido, defendeu que a funcionalidade de edição de imagem e som dos DVRs, que inclui a opção de corte simples, justifica seu enquadramento na NCM 8521.90.10, uma vez que a própria natureza dos aparelhos, em termos

técnicos, corrobora essa classificação. Além disso, a empresa criticou a fundamentação *per relationem* utilizada pela Autoridade Fazendária, que se baseou em argumentos oriundos de uma Solução de Consulta e de precedentes não individualizados para cada equipamento, ignorando a necessidade de uma análise técnica pormenorizada (CARF, 2019).

A atuação da fiscalização refletiu uma provocação implícita ao princípio do *indubio pro fisco*, pois, diante de dúvidas relativas à classificação, optou por adotar a interpretação que lhe fosse mais favorável – isto é, a reclassificação para a NCM 8521.90.90 –, sem, contudo, fundamentar de forma específica e individualizada a alteração para cada modelo de DVR. A crítica central reside na inadequação de replicar, sem o devido aprofundamento técnico, a decisão de classificação já objeto de análise na Ação Ordinária nº 5029527-84.2015.4.04.7000/PR, a qual transitou em julgado e reconheceu que os aparelhos possuem, de forma inegável, a funcionalidade de edição de imagem e som compatível com o enquadramento na NCM 8521.90.10 (CARF, 2019).

Essa falha na fundamentação administrativa evidencia a violação dos direitos fundamentais do contribuinte, pois a má atuação da Autoridade Fazendária, ao desconsiderar estudos técnicos específicos e adotar uma abordagem genérica, resulta em imposição de tributos de forma desproporcional e sem o devido respaldo na realidade dos produtos importados. Conforme bem destacado pela parte autuada, "a classificação fiscal de mercadorias não é matéria de cunho exclusivamente jurídico, mas questão que muita vez depende primordialmente da análise técnica das características de fato dos produtos." Nesse contexto, para a aplicação adequada das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), é imprescindível que o intérprete possua pleno conhecimento dos atributos técnicos dos produtos, permitindo que a classificação seja realizada com base em evidências concretas e, se necessário, amparada por laudos técnicos e pareceres especializados (CARF, 2019).

Em síntese, o Acórdão demonstra que, diante da existência de decisão judicial definitiva que ratifica a classificação dos DVRs na NCM 8521.90.10, a fundamentação utilizada pela fiscalização para reclassificar os equipamentos de forma genérica e sem individualização revela-se inadequada. Tal abordagem não só desrespeita os direitos do contribuinte, mas também falha em aplicar de forma rigorosa os parâmetros técnicos exigidos pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, ensejando, assim, a prevalência da decisão judicial transitada em julgado sobre o entendimento administrativo.

4.8 Julgado VII

No Acórdão nº 3802-00.246, do processonº11042.000200/2004-24, a Indústria Comércio Produtos de Limpeza Girando Sol Ltda. interpôs Recurso Voluntário contra auto de infração lavrado pela DRJ Florianópolis em razão da classificação fiscal de “Ácido dodecilbenzeno sulfônico biodegradável Lavrex 100”, importado em 19/08/2002. A empresa havia declarado o produto sob o código NCM/SII 2904.10.20, correspondente a ácidos sulfônicos simples com alíquota zerada de IPI, mas a fiscalização, após exame técnico-pericial de amostra, concluiu tratar-se de mistura de ácidos alquilbenzenossulfônicos lineares — agentes orgânicos de superfície — e o reclassificou na NCM 3402.11.90, elevando a alíquota de IPI para 5 % e gerando cobrança de Imposto de Importação e encargos acessórios (CARF, 2010).

Em julgamento pela 2ª Turma Especial do CARF, os conselheiros, por unanimidade, negaram provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a reclassificação para NCM 3402.11.90 e a exigência dos tributos correspondentes. O colegiado entendeu que o laudo pericial apresentado pela fiscalização constituía prova robusta de que a classificação original não refletia a composição e as propriedades do produto, rejeitando as preliminares de nulidade, a alegação de prova emprestada e o suposto cerceamento de defesa, já que a empresa teve pleno acesso à lista de quesitos e ao laudo técnico e poderia ter produzido perícia contrária (CARF, 2010).

Deste julgado emergem lições centrais: reforça-se a primazia da análise técnica e do laudo pericial oficial para a correta classificação de mercadorias complexas; impõe-se ao importador o ônus de classificar corretamente suas mercadorias ou sujeitar-se à reclassificação e à cobrança de tributos adicionais; reconhece-se que o procedimento pericial não configura cerceamento de defesa desde que o contribuinte disponha do laudo e possa apresentar prova contrária; evidencia-se a relevância de observar rigorosamente as Notas Explicativas da NCM (especialmente a Nota 3 do Capítulo 34) e as orientações normativas da Jurisprudência Administrativa (IN/SRF 99/99); e confirma-se que desembaraços anteriores sem impugnação não convalidam classificações equivocadas, preservando a legitimidade da atuação fiscalizatória.

5 CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

A correta compreensão dos fundamentos jurídicos e legais, além dos conceitos que regem o planejamento tributário, aliada à distinção entre práticas lícitas e ilícitas na gestão fiscal, é indispensável para a implementação de estratégias que resultem em economia tributária sem infringir a legalidade. A classificação fiscal, ao definir a base de incidência dos tributos, desempenha papel crucial nesse contexto – e a análise dos precedentes confirma que a clareza técnica e a fundamentação detalhada são requisitos essenciais para a defesa do contribuinte. Tais elementos formam a base para uma estratégia de planejamento tributário eficiente e lícita.

Nessa perspectiva, primeiramente, é pertinente salientar que a classificação é uma forma de planejamento ainda subestimada dentro do cenário nacional. Não obstante os casos que obtiveram sucesso, seja reduzindo as alíquotas de certos tributos ou até mesmo eliminando por completo, ainda há uma relutância em uma avaliação mais cuidadosa para que, de fato, faça sentido dentro do âmbito empresarial.

Mais profundamente, o princípio da seletividade e as tomadas de decisões macroeconômicas por parte do Estado vão impactar a atividade produtiva de forma a influenciar as escolhas dos sujeitos passivos devedores dos tributos. Ao escolher um setor ou insumos específicos da economia para conceder alíquotas mais favoráveis, o Estado deverá arcar com as consequências de ações guiadas por pura estratégia tributária e não com os ganhos adjacentes na escala social.

Como abordado por vários autores, a escolha pelo planejamento tributário transpassa aspectos meramente éticos. Escolher pagar mais tributos, sobretudo com a intenção de aumentar a arrecadação para custear mais serviços sociais e elevar o estado de bem-estar social, por mais louvável que seja, não passa ingenuidade. A realidade que se impõe, na ótica das economias de mercado, pode ser resumida em duas palavras – economia e eficiência. O agente tributável que não perceber isso, estará condenado.

Tendo isso em vista, quando o sujeito passivo da relação tributária busca, através de meio lícitos, evidentemente, formas de ser menos onerado tributariamente, não faz mais que seu dever perante uma interpretação mais econômica da situação, pois se não o fizer, estará incorrendo em falha de gestão e será penalizado pela concorrência.

O planejamento tributário através da classificação fiscal, especialmente relevante nas operações de industrialização e importação, atingindo tributos como o Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produto Industrializados (IPI) tem o potencial de ser decisivo para que

essas atividades se tornem muito mais rentáveis, mas sob risco notável: uma disputa administrativa morosa e multa pela classificação incorreta.

Por isso, como demonstrado no trabalho, a classificação não é um vácuo normativo, ou pior, dependente apenas do humor e arbitrariedade do sujeito passivo ou Autoridade Fazendária, na realidade, existem regras bem definidas de como devem ser definidas cada classificação, baseadas em um Sistema Harmonizado (SH) e seus anexos, funcionando no território nacional através da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Existe toda uma sistematização, mas que, a depender do objeto que se pretende classificar, há espaço para situações mais vantajosas, como visto nos casos do tradicional bombom “sonho de valsa”, ou no caso dos laminados de aço, no qual o sujeito passivo não se atentou para o regramento e negligenciou que a aplicação de produtos posteriores poderia mudar a classificação.

É necessário frisar que o planejamento tributário através da classificação fiscal não é uma operação que, necessariamente, para ser bem-sucedida, tenha que reduzir tributos. Em contextos específicos, só o fato de evitar uma autuação, multa ou processo administrativo, já é um ganho operacional significativo, reduzindo custo logísticos e com despesas como laudos por exemplo.

Finalmente, seria muito pretensioso dar uma solução “mágica” para que se tenha êxito no planejamento tributário através da classificação fiscal. Existem muitas nuances que dependem do objeto discutido, que ultrapassam a barreira do direito. O que se pode apontar, através da análise casuística dos julgados do CARF, é que, certamente, estar atento ao Sistema Harmonizado e seus regras de interpretação, os pareceres da Receita Federal, a maneira como os julgadores aplicam essas regras, estar munido de respaldo técnico adequado, são um caminho para o almejado sucesso. Extrapolar limites do que se entende como básico, forçar interpretações desarrozoadas, com certeza, passam longe de ser o ideal, aliás, são a maneira mais rápida de ter complicações com a Autoridade Fazendária.

REFERÊNCIAS

BARROS, Pedro Jorge Mendonça de. **Planejamento Tributário: Reorganização de Negócios e Fragmentação das Atividades: uma forma de interpretar a Jurisprudência** [livro eletrônico]. – São Paulo: Editora Dialética, 2024.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3202-001.286. 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 21 de agosto de 2014. Processo n.º 13603.720062/2007-79. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?&q=reclassifica%C3%A7%C3%A3o+fiscal&start=40. Acesso em: 28 maio 2024.

_____. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em: 3 junho 2024.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3401-004.334. Processo n.º 10909.003738/2010-39. Relator: FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA. Julgado em: 29 jan. 2018. Publicado em: 5 mar. 2018. Assunto: Classificação de Mercadorias. Período de apuração: 09/07/2007 a 27/08/2008. Reclassificação fiscal. Placas de processamento gráfico para computadores, consideradas como unidades da posição 84.71, classificam-se no código NCM 8471.80.00. Recurso de ofício negado. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=10909.003738%2F2010-39. Acesso em: 25 maio 2025.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3401-012.556. Processo n.º 11128.731982/2013-98. Relator: MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES. Julgado em: 26 out. 2023. Publicado em: 21 nov. 2023. Assunto: Processo administrativo fiscal. Exercício: 2013. Auto de infração. Ausência de contraditório prévio. Reclassificação fiscal. Exame laboratorial realizado após o prazo de validade da mercadoria. Insuficiência de identificação da mercadoria. Recurso negado. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=11128.731982%2F2013-98. Acesso em: 25 maio 2025.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3002-003.330. Processo n.º 11020.721030/2011-01. Relatora: GISELA PIMENTA GADELHA. Julgado em: 19 nov. 2024. Publicado em: 20 dez. 2024. Assunto: Classificação de Mercadorias. Anos-calendário: 2006, 2007, 2009. Reclassificação fiscal com alteração para maior alíquota. Multa de 1% do valor aduaneiro. Recurso voluntário negado. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=11020.721030%2F2011-01. Acesso em: 25 maio 2025.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3202-000.393. Processo n.º 15588.720318/2022-48. Relator: WAGNER MOTA MOMESSO DE OLIVEIRA. Julgado em: 17 set. 2024. Publicado em: 7 out. 2024. Decisão: Conversão do julgamento em diligência. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=15588.720318%2F2022-48. Acesso em: 25 maio 2025.

_____. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3201-005.525. Processo n.º 15165.722365/2016-59. Relator: PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA. Julgado em: 24 jul. 2019. Publicado em: 7 ago. 2019. Assunto: Classificação de mercadorias. Aparelhos digital vídeo recorder (DVR). Ação judicial com julgamento definitivo. Recurso voluntário não conhecido. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=3201-005.525. Acesso em: 25 maio 2025.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão n.º 3402-010.447. Processo n.º 11128.009371/2008-01. Relator: Pedro Sousa Bispo. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção. Sessão de julgamento em 26 abr. 2023. Publicado em 13 jun. 2023. Assunto: Classificação de Mercadorias – Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard9_replica_n50/browse?q=3402-010.447. Acesso em: 26 maio 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário**. 5ª ed. [s.l.]: Saraiva Educação S.A., 2023.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

Jovem Pan. **Empresas brasileiras gastam cerca de 44 mil horas por ano com cálculo de impostos** – Disponível em: <<https://jovempan.com.br/noticias/economia/reforma-tributaria/empresas-brasileiras-gastam-cerca-de-44-mil-horas-por-ano-com-calculo-de-impostos-aponta-estudo.html>>. Acesso em: 4 junho 2024.

G1. **Estudo mostra o Brasil entre os piores países em devolução dos impostos na forma de serviços à população**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-da-globo/noticia/2023/11/22/estudo-mostra-o-brasil-entre-os-piores-paises-em-devolucao-dos-impostos-na-forma-de-servicos-a-populacao.ghtml>>. Acesso em: 3 junho 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Planejamento Tributário e sua Importância para a Gestão Empresarial**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14ª ed. [s.l.]: Saraiva Educação S.A., 2023.

Portal Único Siscomex. (2021). **Classificação Fiscal de Mercadorias**. Disponível em: <https://www.portalunico.siscomex.gov.br>. Acesso em: 04 de junho de 2024.

Remessa Online. (2021). **NCM: Como Funciona, Tabela Atualizada e Como Consultar**. Disponível em: <https://www.remessaonline.com.br/blog/entenda-o-que-e-a-ncm/>. Acesso em: 04 de junho de 2024.

RIBEIRO, Ricardo Lobo Torres. **A Tributação e o Desenvolvimento Sustentável: Uma Abordagem Jurídica e Econômica**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2024.

Sistema de Comércio Exterior (Siscomex). (2021). **Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)**. Disponível em: <https://www.siscomex.gov.br>. Acesso em: 04 de junho de 2024.

TORRES, Heleno Taveira. **Planejamento Tributário: Estratégias Legais para Redução de Tributos**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

ZECA, K. G. **O planejamento tributário e a função social da empresa e dos contratos: uma análise à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: Editora Dialética, 2021.