

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS: O USO DAS DEFINIÇÕES DAS AGÊNCIAS REGULADORAS SOB O ENFOQUE DO REsp Nº 1.555.004/SC

CLASSIFICATION OF GOODS: THE USE OF REGULATORY AGENCY DEFINITIONS IN THE LIGHT OF WHAT WAS DECIDED IN REsp Nº 1.555.004/SC

PAULA JACQUES GOULART

Mestranda em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários-IBET. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários- IBET. Bacharela em Direito pela Faculdade de Ciências Sociais de Florianópolis. Advogada.
paula@paulagoulart.adv.br

Resumo: O presente estudo tem como objetivo o exame dos contornos jurídicos da classificação de mercadorias e o uso das definições expedidas pelas agências reguladoras para a construção do sentido da norma jurídica tributária do imposto de importação. Para tanto, analisaremos a classificação de mercadorias com base no enfoque do que restou decidido no REsp 1.555.004/SC. Isto porque, por ocasião dessa decisão, a Corte Superior entendeu pela supremacia das definições expedidas pelas agências reguladoras em relação às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh). Contudo, como será demonstrado, as definições das agências reguladoras não podem participar da construção do sentido da norma jurídica tributária (RMIT) quando houver na legislação tributária enunciado definitivo específico.

Abstract: : The present work investigates the legal contours of the classification of substances and the use of definitions that regulatory agencies issue in the construction of the meaning of the import tax legal rule. To this end, we will analyze the classification of substances in the light of what was decided in REsp 1.555.004/SC. This is because, at the time of this decision, the Superior Court understood the supremacy of the definitions that the regulatory agencies issued in relation to the Explanatory Notes to the Harmonized System. However, as it will be generated as a definition of the regulatory agencies, they cannot participate in the construction of the meaning of the Legal tax Norm when there is a specific definitive statement in the tax legislation.

Palavras-chaves: Imposto de Importação; tributário. Sistema Harmonizado.

Keywords: Import Tax; Harmonized System.

Sumário: 1. Introdução - 2. Imposto de Importação - 3. Hermenêutica classificatória: 3.1. Definir e classificar - 4. Pragmática da classificação de mercadorias: 4.1. Definições das agências reguladoras; 4.2. Dos fundamentos adotados no REsp Nº 1.555.004 - 5. Conclusão 6 - Referências.

1. INTRODUÇÃO

As discussões envolvendo a classificação de mercadorias cada vez mais tem ganhado espaço na doutrina e jurisprudência. Apesar de ser ainda um tema bastante inexplorado, temos observado movimento crescente do interesse da comunidade jurídica nos debates relacionados a essa matéria. E não poderia ser diferente, visto que se trata de tema importantíssimo, especialmente para os operadores do direito

que, frequentemente, se deparam com um elevado grau de imprecisão quando estão diante dessa matéria.

Sendo, pois, a classificação de mercadorias mecanismo essencial para a determinação da alíquota do imposto de importação, deve-se atentar para sua imprescindibilidade, porque a interpretação do regime jurídico da classificação e as características técnicas são indispensáveis para chegar a um único código tarifário, este que integrará a regra-matriz de incidência tributária compondo o critério quantitativo (alíquota) do imposto de importação.

No campo da classificação de mercadorias encontramos, frequentemente, situações em que atividade de classificação de mercadorias sofre interferência direta das definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras, o que, em alguns casos, pode ensejar a modificação do sentido da norma individual e concreta do imposto de importação.

Neste estudo, portanto, examinaremos os conflitos estabelecidos entre as definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras e o instituído nas Regras Gerais de Interpretação, bem como das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado com base no enfoque do que restou decidido no REsp Nº 1.555.004/SC. A Corte Superior, por ocasião desse julgamento, se pronunciou pela primazia das definições das agências reguladoras em relação ao instituído na legislação tributária.

O estudo empreendido pretende verificar a possibilidade de as definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras concorrerem para a construção do sentido da regra-matriz de incidência do imposto de importação em prejuízo da própria legislação tributária.

2. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

A competência para a instituição do Imposto sobre a Importação – atividade legiferante pertencente à União – encontra-se expressa no Art.153, I, da Constituição Federal.¹

O Poder executivo, outrossim, está autorizado a estabelecer as alíquotas do imposto sobre a importação sem observância ao Princípio da Anterioridade geral e nonagesimal, o que, por sua vez, expressa a feição extrafiscal desse tributo. E, consoante Liziane Angelotti Meira:

Este imposto serve como um instrumento do Poder Executivo para promover a proteção à indústria nacional, à saúde pública, ao consumidor brasileiro e para equilibrar o balanço de pagamentos. Em face do forte caráter extrafiscal,

¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros; § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

o constituinte não subordinou o imposto sobre a importação ao princípio constitucional da anterioridade – podendo ser exigido o imposto no mesmo exercício financeiro no qual tenha sido instituído ou aumentado – e nem de forma absoluta ao princípio da legalidade – pois foi atribuída ao Poder Executivo a faculdade de alterar, por meio de ato normativo infralegal, as alíquotas, desde que respeitados os limites estabelecidos em lei.²

O Código Tributário Nacional, na sua função complementar,³ disciplina o imposto sobre a importação nos Artigos 19 a 22.⁴

No entanto, o documento normativo que trata de grande parte das normas gerais e abstratas do imposto sobre a importação é o Decreto-lei Nº 37, de 18 de novembro de 1996.

Por fim, o Regulamento Aduaneiro (Decreto Nº 6.759/2009) traz, em seu bojo, a consolidação dos enunciados do Decreto-lei Nº 37/1966, bem como de suas alterações.

Interessa-nos, neste estudo, o exame da alíquota do imposto de importação. Esta, por sua vez, de acordo com o Art. 20 do Código Tributário Nacional, pode classificar-se em específicas (quantia fixa em dinheiro referente a uma unidade de medida) ou “*ad valorem*” (percentual a ser aplicado à base de cálculo).⁵

Neste estudo será abordada a alíquota “*ad valorem*” que corresponde à aplicação de determinado percentual à base de cálculo – de acordo com a origem e classificação fiscal da mercadoria –, visto que, atualmente, a constituição do crédito tributário do imposto de importação se dá usualmente por meio desta.

A base de cálculo do imposto de importação, outrossim, encontra-se prevista no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), também denominado Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (“*General Agreement on Tariffs and Trade*” – *Gatt*), integrante do Anexo 1B da Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais.⁶

² MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 111-112.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁴ Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros, tem como fato gerador a entrada destes no território nacional. Art. 20. A base de cálculo do imposto é: I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País; III – quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação. Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Art. 22. Contribuinte do imposto é: I – o importador ou quem a lei a ele equiparar; II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

⁵ Art. 20. A base de cálculo do imposto é: I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

⁶ Esse ato normativo internacional foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto Legislativo Nº 30/1994, promulgado pelo Decreto Nº 1.355/1994.

Nos termos do referido acordo, a base de cálculo do imposto de importação corresponderá ao “valor aduaneiro do bem importado”:

Artigo 1º

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º [...].

Artigo 8º

[...]

2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

- (a) - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- (b) - os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e
- (c) - o custo do seguro.

A alíquota, dessarte, ganha especial destaque no presente estudo, pois sua definição será operacionalizada por meio da classificação fiscal de mercadorias que se configura como instrumental jurídico de determinação do crédito tributário atinente ao imposto de importação.

A atividade de classificação fiscal das mercadorias, por seu turno, tem por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas, no ano de 1983. Esta instituiu a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH) e foi incorporada ao direito brasileiro pelo Decreto Legislativo Nº 71/1988 e pelo Decreto Nº 97.409/1988.

Com a integração dos blocos econômicos da América Latina, vigorou a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM que tem por base o Sistema Harmonizado (SH) e desdobra-se na Tarifa Externa Comum – TEC.

A criação desse método de identificação dos produtos de maneira a estabelecer uma nomenclatura unificada entre os países surgiu em decorrência do crescente desenvolvimento das relações de comércio.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – fundamento Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) – é um método internacional de classificação composto por 97 capítulos que são ordenados em uma lista de códigos numéricos de 21 sessões, divididas em posições e, em alguns casos, em subposições de primeiro e segundo nível, cuja representação se dá por meio de um código numérico de seis dígitos.

No Brasil e nos demais países integrantes do Mercosul, além dos 6 dígitos do SH (posição, subposição de primeiro nível e subposição segundo nível), foram inseridos

mais 2 dígitos de identificação (itens e subitens) na NCM/SH, ao passo que os seis primeiros dígitos têm por base o sistema harmonizado e serão iguais em todos os países do mundo, enquanto os dois últimos dígitos são próprios da codificação tarifária interna.

A facilitação operacionalizada por meio da instituição de códigos numéricos para a classificação fiscal de mercadorias é pontuada por Solon Sehn:

Esses códigos números constituem signos artificialmente convencionados pelos signatários da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, que permitem a uniformização da designação das mercadorias e a facilitação da comunicação entre os agentes econômicos, as Aduanas dos diversos países, bem como a elaboração de estatísticas internacionais confiáveis sobre o fluxo do comércio internacional.⁷

Além dessa estruturação em códigos numéricos, o SH também estabelece seis Regras Gerais de Interpretação, bem como dispõe, em todas as seções e capítulos de notas interpretativas, que deverão permear a atividade classificatória.

Em contrapartida, encontra-se vasto “*instrumental subsidiário para auxiliar o intérprete, como a NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias [...] que trazem elementos de esclarecimento da significação das subposições, das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições.*”⁸ Essas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) consistem na interpretação oficial do Sistema Harmonizado em nível internacional.

Assim, como mecanismo essencial para a determinação da alíquota do imposto de importação, a classificação fiscal constitui uma das atividades mais complexas, em que não se pressupõe, apenas, o conhecimento das regras que regulam sua aplicação. É necessário que, além do conhecimento da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), das Regras Gerais para Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), o intérprete tenha domínio das características intrínsecas e funcionais da mercadoria importada. Estas, por outro lado, podem resultar em atividade extremamente complexa, uma vez que demandam análise minuciosa, especialmente sobre as características que não se mostram aparentes e, nesse caso, demandarão a realização de laudos técnicos, perícias, etc.

Logo, o imposto de importação, como tratado anteriormente, ao sujeitar-se a alíquotas “*ad valorem*” será determinado de acordo com o enquadramento da mercadoria importada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).⁹ Para cada

⁷ SEHN, Solon. Reclassificação fiscal de mercadorias e segurança jurídica. In: Priscila de Souza (org.); Paulo de Barros Carvalho (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018, p.1183-1196.

⁸ ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *Tributação aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Ed., 2013, p. 21.

⁹ A convenção do Sistema Harmonizado ratificada pelo Brasil, por meio do Decreto Legislativo Nº 71/1988 e Decreto Nº 97.409/1988, vigeu até 31/12/1996 com o estabelecimento da Nomenclatura de Brasileira de Mercadorias (NBM/SH).

código NCM correspondente à mercadoria importada, haverá alíquota definida na forma de percentual disposta na Tarifa Externa Comum (TEC), conforme o Art. 90 do Regulamento aduaneiro. A Tarifa Externa Comum (TEC), a propósito, é uma tabela que traz o código do produto (NCM), sua descrição e a alíquota correspondente.

Dessa forma, o critério quantitativo da regra matriz de incidência do imposto de importação será composto pelas grandezas aritméticas que multiplicadas resultarão no valor devido a título de tributo: base de cálculo (valor aduaneiro do bem importado) e alíquota (NCM da mercadoria e percentual disposto na TEC).

Por essa razão, há necessidade de se atentar para imprescindibilidade da classificação fiscal de mercadorias, pois a interpretação do regime jurídico da classificação e as características técnicas são indispensáveis para chegar a um único código tarifário, este que integrará a regra matriz de incidência tributária compondo o critério quantitativo (alíquota) do imposto de importação.

3. HERMENÉUTICA CLASSIFICATÓRIA

Não obstante o intento de uniformização introduzido pelo método do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, com o fim de se estabelecer um código tarifário único e sistemático, a classificação de mercadoria pode comportar uma elevada complexidade. Isso porque a interpretação do regime jurídico e as características técnicas da mercadoria são indispensáveis para determinar um único código tarifário.

De fato, à primeira vista, parece que a classificação de mercadorias levada a efeito pelo enquadramento do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) seja uma atividade objetiva. No entanto, infere-se que, como em qualquer campo do conhecimento jurídico, é necessária a presença do aplicador para que este traduza os dados da realidade social para a linguagem do direito positivo. Nesse sentido esclarece Ana Clarissa M. S. Araujo:

Alinha-se a essa questão a circunstância de que características intrínsecas das mercadorias e/ou a complexidade de sua constituição, resultam em dúvidas de enquadramento no correto código tarifário, pois, embora a administração Pública interprete a aplicação como “objetiva”, o fato é que o dado da interpretação é inarredável seja na seara classificação fiscal de mercadorias, seja em qualquer outro campo do conhecimento jurídico em que os dados da realidade social devem ser vertidos em linguagem jurídica apropriada.¹⁰

Dessa forma, a aplicação da norma, por meio da edição da norma individual e concreta, faz com que o intérprete tenha de se deparar com os objetos da realidade social - no caso as mercadorias - acessando, por sua vez, o arcabouço subjetivo do

¹⁰ ARAUJO, *Op.Cit.*, p. 22.

seu conhecimento para que, de acordo com as referências que possua, identifique as definições que atuem sobre aquele determinado objeto.

As definições, então, são construídas por meio do nosso conhecimento, porque não conhecemos as coisas em si, mas tão somente a construção de uma interpretação que fazemos acerca daquele objeto.

Por isso, no campo da classificação de mercadorias, encontramos, frequentemente, situações nas quais há divergência entre a adequada definição e a consequente aplicação normativa, porquanto essa atividade interpretativa deverá redundar num único código tarifário que conformará o critério quantitativo (alíquota) do imposto sobre importação.

Isto posto, é necessário tratar, ainda que sucintamente, da interação dos termos “definir” e “classificar” à luz da classificação de mercadorias.

3.1. Definir e classificar

O direito, para atingir seu desígnio de regular condutas intersubjetivas, utiliza-se de duas operações lógicas essenciais, quais sejam: a definição e a classificação. Essas operações são essenciais para se conhecer e ordenar a realidade circundante.

Tais operações, a propósito, são amplamente aplicáveis no âmbito da classificação de mercadorias, dado que são indispensáveis para a construção da norma individual e concreta do imposto de importação.

O termo “definição” pode ser compreendido, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho, como uma operação lógica demarcatória de limites que isolam o âmbito de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito. A definição outorga à ideia sua identidade.¹¹

Já a classificação consiste na operação que agrupa em conjuntos determinados elementos segundo determinados critérios. Essa atividade classificatória, outrossim, pressupõe atividade intelectualiva do intérprete, já que é imprescindível o exercício das habilidades de valoração e julgamento. Acerca da necessidade da presença humana e da natureza intelectualiva da atividade classificatória, destaca Lucas Galvão de Britto:

Justamente porque depende da formação de uma ideia acerca do objeto que se pretende examinar, ou melhor, de uma valoração do sujeito a respeito dos atributos desse objeto, segundo certos critérios, a classe, por definição, não pode existir fora da mente dos sujeitos. As classes são, portanto, construções intelectivas que não encontram correspondentes na natureza ¹²

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p.120.

¹² BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 323.

Portanto, ao classificar, utilizamo-nos das definições que temos acesso por meio do conhecimento e, com suporte nas referências dispostas no sistema jurídico, agrupamos os objetos segundo o critério de classe correspondente.

Na classificação de mercadorias, é exatamente isso que ocorre, considerando-se que o produto, a partir da fixação de determinado critério, será enquadrado na classe da qual guarde pertinência, conforme destaca Paulo de Barros Carvalho:

[...] São, todas, classificações codificadas, isto é, expedientes artificiais que nos possibilitam repartir dado setor de objetos em subsetores específicos, consoante determinado critério, fixando-se para cada classe não um nome, mas um número ou código alfanumérico. [...] Cada código denota um conjunto de mercadorias e, idealmente, cada mercadoria tem um código ao qual se subsume” [...]

O código – posição denota uma classe de mercadorias que apresentam o mesmo atributo e atributo – é a propriedade que manifesta um dado objeto. Todo código cuja significação esteja constituída de atributos é, em potencial, o código de um número indefinido de mercadorias. Portanto, todo código-posição cria uma classe de objetos.¹³

Assim, o presente estudo objetiva estabelecer os limites e o alcance das definições expedidas pelas agências reguladoras, sobretudo, quando participarem da construção do sentido da norma individual e concreta do imposto sobre importação.

4. PRAGMÁTICA DA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

No campo da classificação de mercadorias, encontramos, frequentemente, situações de divergências quanto à adequada definição e consequente aplicação normativa, isto é, do consentâneo enquadramento da mercadoria importada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH).

Esse enquadramento, ademais, mostra-se essencial, porque, a partir dele, se determinará a alíquota do imposto de importação, consoante Art. 94 do Regulamento Aduaneiro (Decreto Nº 6.759/2009):

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e,

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.Cit.*, p. 123.

subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

De acordo com o referido dispositivo, a atividade de classificação de mercadorias - a interpretação do conteúdo das posições e os desdobramentos da NCM/SH - será realizada com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas.

Contudo, no direito brasileiro deparamo-nos com algumas situações em que atividade de classificação de mercadorias sofre interferência direta das definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras, o que, em alguns casos, pode ensejar a modificação do sentido da norma individual e concreta do imposto sobre importação.

Por isso, a comunidade jurídica deve ocupar-se com a consolidação de um discurso uniforme e coerente sempre que se estabelecerem conflitos entre as definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras e o instituído nas Regras Gerais de Interpretação, bem como das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Referida controvérsia, a propósito, foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp Nº 1.555.004/SC, ocasião em que se pronunciou pela primazia das definições das agências reguladoras em relação ao instituído na legislação tributária.

O estudo empreendido, à vista disso, pretende verificar a possibilidade de as definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras concorrerem para a construção do sentido da regra-matriz de incidência do imposto de importação em prejuízo da própria legislação tributária.

4.1. Definições das agências reguladoras

Frequentemente, no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, observa-se o uso das definições dadas pelas agências reguladoras com o fim de subsidiar a construção do sentido de normas jurídicas tributárias.

É o caso da edição da Solução Cosit Nº 78/2016 que legitimou a incidência da retenção da contribuição previdenciária com fundamento nas definições entabuladas na regulação especial da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac).¹⁴ Por outro lado,

¹⁴ “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES AO TRANSPORTE AÉREO. RETENÇÃO DO IMPOSTO. OBRIGATORIEDADE. As importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica pela prestação de serviços auxiliares ao transporte aéreo, disciplinados pela Resolução Anac Nº 116, de 2009, estão sujeitas à retenção do IRRF à alíquota de 1% (um por cento). DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto Nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), Art. 649. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES AO TRANSPORTE AÉREO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. OBRIGATORIEDADE. As importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica pela prestação de serviços auxiliares ao transporte aéreo, disciplinados pela Resolução Anac Nº 116, de 2009, estão sujeitas à retenção na fonte da CSLL à alíquota de 1% (um por cento). DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Nº 10.833, de 2003, Arts. 30

também encontramos documentos normativos contrários, como é o caso do Parecer Normativo Cosit N° 06/2018, no qual houve o estabelecimento da supremacia da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado sobre as definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A legislação brasileira determina o cumprimento das normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias. Nos países que internalizaram em seu ordenamento jurídico a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência de autoridades tributárias e aduaneiras. No Brasil, tal atribuição é exercida pelos Auditores-Fiscais da RFB.

As características técnicas (assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria) descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita nos Artigos 16, inciso IV, 18, 29 e 30 do Decreto N° 70.235, de 1972, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.”

Dessa forma, cumpre verificar a repercussão das definições exaradas pelos entes reguladores e a construção de sentido da norma individual e concreta do imposto de importação.

e 31. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/Pasep EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES AO TRANSPORTE AÉREO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. OBRIGATORIEDADE. As importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica pela prestação de serviços auxiliares ao transporte aéreo, disciplinados pela Resolução Anac N° 116, de 2009, estão sujeitas à retenção na fonte da Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei N° 10.833, de 2003, Arts. 30 e 31. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – Cofins EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES AO TRANSPORTE AÉREO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. OBRIGATORIEDADE. As importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica pela prestação de serviços auxiliares ao transporte aéreo, disciplinados pela Resolução Anac N° 116, de 2009, estão sujeitas à retenção na fonte da Cofins à alíquota de 3% (três por cento). DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, Arts. 30 e 31. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUXILIARES AO TRANSPORTE AÉREO. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. DISPENSA. As importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica pela prestação de serviços auxiliares ao transporte aéreo, disciplinado pela Resolução Anac N° 116, de 2009, não estão sujeitas à retenção na fonte de 11% (onze por cento) prevista no Art. 31 da Lei n.º 8.212, de 1991. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei N° 7.565, de 1986, Arts. 102, inciso I, e 104; Resolução Anac N° 116, de 2009, Arts. 1º e 2º, inciso III, e Anexo; Lei N° 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei N° 11.933, de 2009, Art. 31; Decreto N° 3.048, de 1999, com a redação dada pelo Decreto N° 4.729, de 2003, Art. 219; Instrução Normativa RFB N° 971, de 2009, Arts. 117 e 118.”

Primeiramente, importante consignar que as agências reguladoras são autarquias com base em regime especial¹⁵ e, como tal, têm suas atividades direcionadas à execução de serviços públicos específicos. Não possuem, por certo, competência legislativa, tampouco função jurisdicional, amoldando-se, na verdade, em uma extensão do executivo (Poder Público).

Logo, a aptidão para produção normativa das agências reguladoras deve decorrer das competências outorgadas ao Poder Executivo, conforme leciona Lucas Galvão de Brito:

[...] suas regulações ocupam posição hierárquica inferior às leis e aos regulamentos. [...] Nessas condições, parece adequado afirmar que as definições veiculadas nas resoluções não poderão contrariar a definição de conceitos por ventura já enunciado em lei ou regulamento.¹⁶

Com efeito, a competência normativa das agências reguladoras limita-se à regulação de matérias técnico-administrativas concernentes ao setor regulado. Além disso, essas regulamentações não podem contrariar os conceitos já enunciados na legislação, isto é, subordinam-se aos termos da lei.

Vale destacar, ademais, que o Art. 109 do Código Tributário Nacional veda, expressamente, a utilização de princípios gerais de direitos privados para definição do conteúdo e do alcance dos institutos sempre que estes implicarem em efeitos tributários:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.* (g.n)

Desse modo, os enunciados editados pelas agências reguladoras, ao criarem definições especiais para as definições já existentes na legislação tributária, devem ter seus efeitos observados com cautela, uma vez que não são absolutos, notadamente, quando se trata da construção do sentido da norma jurídica tributária.

4.2. Dos fundamentos adotados no REsp Nº 1.555.004/SC

A respeito do tema, o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp Nº 1.555.004/SC, entendeu que as definições expedidas pelas agências reguladoras devem prevalecer sobre às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PRODUTO IMPORTADO. SABÃO ANTIACNE. CLASSIFICAÇÃO PERANTE A ANVISA COMO COSMÉTICO. AUTORIDADE ADUANEIRA QUE ENTENDE SER MEDICAMENTO.

¹⁵ BRITTO, Lucas Galvão. *Op. Cit.*, p.60.

¹⁶ *Ibidem*, p. 86-87.

IMPOSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE SANITÁRIA (ANVISA) NA CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam à saúde pública (Art. 8º. da Lei 9.782/99).
2. Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister.
3. Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira.
4. Recurso Especial do contribuinte provido para restabelecer a sentença de fls. 974/975.¹⁷

Referida decisão, entretanto, não analisou com o rigor que exige a matéria. Isso porque, diferentemente do elucidado, não se trata em verdade de conflito acerca das atribuições e do conhecimento técnico-científico das autoridades fiscais em relação às agências reguladoras, mas sim da análise da própria legislação tributária.

No caso analisado pelo STJ, a dúvida girava em torno da classificação de sabonetes em barra utilizados para a prevenção e tratamento de cravos e espinhas. Esse produto está disposto na NCM/SH da seguinte forma:

34	Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas para modelar, "ceras para dentistas" e composições para dentistas à base de gesso.
34.01	Sabões; produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.
34.01.1	Sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (ouates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes.
34.01.11	De toucador (incluindo os de uso medicinal).
34.01.11.10	Sabões medicinais
34.01.11.90	Outros

¹⁷ STJ, 1ª T., REsp 1555004/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 25/02/2016.

A controvérsia enredada cingia-se em determinar a classificação de sabonete que continha em sua composição *ácido salicílico* e *ácido glicólico*. De um lado, a Anvisa defendia que o produto deveria ser classificado como cosmético; de outro, a Autoridade Aduaneira, que o produto deveria ser enquadrado como medicamento.

Para a classificação dessa mercadoria, não havia, nas Regras Gerais para Interpretação, bem como nas Regras Gerais Complementares, elucidação acerca da classificação do referido produto. Todavia, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)¹⁸ dispunha de regra para solução dessa controvérsia (Capítulo 34 da NCM):

Considerações gerais

(...)

I – Sabões

Incluem-se aqui especialmente:

(...)

d) Os sabões medicinais, *que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.* (g.n)

Incontroverso o fato de a composição do produto conter o enxofre e ácido salicílico, portanto, o sabão deveria ter sido classificado conforme as prescrições das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), ou seja, na posição *34.01.11.10* da NCM (sabão medicinal). Assim, diferentemente do que entendeu o STJ, não caberia o enquadramento na posição residual com amparo nas definições dadas pela Anvisa (*34.01.11.90 – outros*), considerando que havia na legislação tributária norma própria para a classificação do produto.

Faremos uma parte para ressaltar que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são enunciados prescritivos integrantes do direito tributário, consoante ressalta Paulo de Barros Carvalho:

[...] sobressai a conclusão de que as regras gerais de interpretação do SH, bem como as demais notas explicativas, acrescidas das disposições interpretativas da NCM, a despeito do tom descritivo que seus nomes sugerem, devem ser compreendidas como discurso prescritivo e integrante do direito posto, uma vez que a ele formam incorporadas pela adoção dessas classificações nas regras-matrizes dos tributos incidentes sobre a importação.¹⁹

Logo, no caso de conflito entre as definições expedidas pelas agências reguladoras e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), estas devem prevalecer sobre aquelas, como aponta Milton Carmo de Assis Jr.:

¹⁸ Incorporada ao ordenamento jurídico por meio do Decreto Presidencial Nº 435, de 28 de janeiro de 1992.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: reflexões sobre a filosófica e ciência em prefácios*. São Paulo: Noeses, 2019, p. 184.

Entre um tratamento específico trazido pela NESH para a classificação das mercadorias no SH e um conceito existente em outra lei ou ato normativo complementar para regular a inspeção e a fiscalizações da produção e do comércio do mesmo produto, devem prevalecer as primeiras para efeito de determinação do código SH.

[...]

considerando que cada lei deve regular um único objeto para ter uma aplicação específica e que a NESH traz um repertório legal próprio para a classificação de mercadorias no sistema harmonizado. Como parte integrante do SH, devem ser interpretadas sistematicamente com as notas de seção, de capítulo e de subposição. Essas disposições foram concebidas para trazerem proposições harmônicas e complementares para a compreensão da Nomenclatura.²⁰

Com efeito, os documentos normativos expedidos pelas agências reguladoras não podem ser utilizados para determinar a classificação de mercadorias, sobretudo, quando a legislação tributária assim já o tiver feito, consoante pontua de Lucas de Britto Galvão:

O acolhimento de documentos normativos expedidos pela ANVISA para afirmar a classificação fiscal ditada nas notas explicativas produz efeitos significativos na apuração do tributo devido, já que submete a mercadorias importada à alíquota diversa, modificando o critério quantitativo mesmo quando alteração alguma venha a ser promovida no teor da legislação que instala a NCM no ordenamento jurídico-brasileiro.²¹

Assim, infere-se que a adoção de documentos normativos expedidos pelas agências reguladoras – para fins de classificação de mercadorias - apenas pode ser empregada na construção do sentido da norma nos casos em que não tenha, no direito tributário, regramento definitório específico. Isto porque, mesmo sem promover qualquer alteração na legislação que instituiu a NCM/SH, promoverá, por via reflexa, a modificação do critério quantitativo do imposto de importação.

Destarte, como se viu, as regulamentações das agências reguladoras não podem prevalecer sobre conceitos já enunciados na legislação tributária, a teor da prescrição do Art. 109, do CTN.

Esse, inclusive, é o posicionamento da Receita Federal do Brasil, conforme definido no Parecer Normativo Cosit Nº 06/2018 que, no âmbito da classificação fiscal, consignou a supremacia da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado em relação as definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência:

²⁰ ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. *Classificação fiscal de mercadorias- NCM/SH: seus reflexos no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 128.

²¹ BRITTO, Lucas Galvão de, *Op.Cit.*, p. 163.

[...] para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais. [...]

Nota-se, a despeito, que nem mesmo era necessária a edição de um ato normativo para impor aplicação das normas tributárias em detrimento das definições das agências reguladoras, pois estas não podem participar da construção do sentido de norma jurídica tributária quando a própria legislação tributária já tenha enunciado legal definatório.

Com efeito, nem sempre há nas Regras Gerais para Interpretação (RGI), as Regras Gerais Complementares (RGC), as Notas Complementares (NC) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) parâmetros suficientes para dirigir e orientar a classificação de mercadorias. Nesses casos, admite-se que as definições estabelecidas pelas agências reguladoras, isto é, quando inexistente referência constitucional ou enunciado legal definatório, sejam utilizadas como referência para a construção do sentido de norma jurídica tributária.

A esse respeito, é interessante destacar passagem de Lucas Galvão de Britto: *“tratando-se de termo que não é referido no texto constitucional, é permitido o uso da definição técnica de agência reguladora se não houver lei específica tributária definindo o conceito (cf. Art. 109 do CTN).”*

E, ainda, no mesmo sentido, as lições de Milton Carmo de Assis Jr: *“somente no caso que a NESH não trouxe esclarecimentos sobre determinado produto, o classificador estaria habilitado a buscar, com cautela, conhecimentos oriundos da legislação específica de outras áreas).”*²²

Assim, os enunciados editados pelas agências reguladoras, ao criarem definições especiais para as definições já existentes no direito tributário, devem ter seus efeitos observados com cautela, pois podem ser utilizados como fundamento para a construção do sentido da norma jurídica tributária apenas quando não houverem enunciados definatórios específicos na legislação tributária.

Dessa forma, a decisão exposta no REsp Nº 1.555.004/SC não encontra guarida no ordenamento jurídico, ao passo que não se trata de conflito entre as atribuições e o conhecimento técnico-científico das autoridades fiscais em relação às agências reguladoras, mas sim do uso das definições dadas pelas agências com o fim de subsidiar a construção do sentido das normas jurídicas em violação da própria legislação tributária.

²² ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de, *Op. Cit.*, p.126.

5. CONCLUSÃO

Diante do estudo empreendido, entendemos que as definições das agências reguladoras não podem participar da construção do sentido da norma jurídica tributária (RMIT) quando houver, na legislação tributária, enunciado definitório específico.

Isso porque não há dúvidas de que as Regras Gerais para Interpretação (RGI), as Regras Gerais Complementares (RGC), as Notas Complementares (NC) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), são, indiscutivelmente, legislação tributária.

Por isto, incorreu em equívoco o Superior Tribunal de Justiça ao estabelecer a primazia das definições das agências reguladoras em relação às Nesh, em violação ao Art. 109 do CTN. Não cabe, com efeito, a aplicação de normas regulamentares, sobretudo, quando há, na legislação tributária, regra interpretativa que verse sobre a posição em que deva ser classificada determinada mercadoria.

Entretanto, nos casos em que os enunciados definitórios (Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) forem insuficientes para dirigir e orientar a classificação fiscal, admite-se que as definições dadas pelas agências reguladoras participem da construção do sentido da norma jurídica tributária em sentido estrito.

Com efeito, as Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares, bem como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, por consistirem no repertório legal específico, nortearão prioritariamente a atividade classificatória de mercadorias, ou seja, prevalecem sobre as demais normas de outras áreas do direito.

6. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. *Tributação aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Ed., 2013.

ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. *Classificação fiscal de mercadorias- NCM/ SH: seus reflexos no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: reflexões sobre a filosófica e ciência em prefácios*. São Paulo: Noeses, 2019.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002.

SEHN, Solon. Reclassificação fiscal de mercadorias e segurança jurídica. In: Priscila de Souza (org.); Paulo de Barros Carvalho (Coord.). *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Noeses, 2018.

