



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.005185/97-17  
SESSÃO DE : 18 de maio de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 128.698  
RECURSO Nº : 302-36.812  
RECORRENTE : KREBSFER SISTEMA DE IRRIGAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.**

**FALTA DE LANÇAMENTO E DE RECOLHIMENTO DO IPI.**

**PRELIMINAR: PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO.**

As Práticas Reiteradas da Administração, admitidas como normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos, nos termos do disposto no art. 100, III, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, só se concretizam quando presentes o uso e a convicção jurídica da conduta e sejam de aplicação geral pública e uniforme, atingindo todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática e jurídica.

**PRELIMINAR: FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO DO AUTUANTE NA CLASSIFICAÇÃO ADOTADA.**

Na hipótese dos autos, estão presentes todos os pressupostos para que o contribuinte pudesse exercer seu direito à ampla defesa, o que foi feito adequada e oportunamente.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.**

Os critérios de classificação fiscal de mercadorias/produtos estão regulados pelas Regras Gerais de Interpretação (RGI) e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Codificação e Classificação de Mercadorias - NESH -, do Conselho de Cooperação Aduaneira (DL nº 1.154/71 c/c arts. 16 e 17 do RIPI/82).

Os produtos denominados "ligação de pressão", "hidrantes", "curvas de derivação" e "válvulas automáticas" classificam-se nos códigos tarifários 8481.80.9999 da TIPI/88 e 8481.80.99 da TIPI/96. Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e com as notas explicativas à posição 8481.

O produto denominado "válvula de retenção" classifica-se nos códigos tarifários 8481.30.0199 da TIPI/88 e 8481.30.00 da TIPI/96. Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 3 b), combinada com os textos da posição 8481 e com as notas explicativas à posição 8481.

**ISENÇÃO DO IPI.**

Mantidas as reclassificações fiscais promovidas pela fiscalização, provada a utilização indevida da isenção, pelo sujeito passivo.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS.**

Comprovados a falta de lançamento e de recolhimento do IPI, por erro de classificação fiscal, pertinente a exigência dos juros moratórios e da multa de ofício.

**NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.**

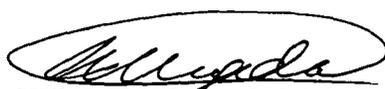
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

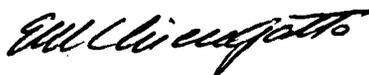
RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas pela recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 18 de maio de 2005

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
Relatora

25 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausente a Conselheira DANIELE STROHMEYER GOMES. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANA LÚCIA GATTO DE OLIVEIRA.

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812  
RECORRENTE : KREBSFER SISTEMA DE IRRIGAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

## RELATÓRIO

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Adoto e transcrevo o relatório que é parte integrante do Acórdão de fls. 205/215:

“Trata-se de auto de infração lavrado para exigir o crédito tributário de R\$ 183.666,25, em razão de o estabelecimento industrial ter realizado operações eivadas de erros de classificação fiscal e alíquota.

Segundo a fiscalização, o estabelecimento classificou incorretamente os produtos denominados “ligação de pressão”, “hidrante de linha”, “curvas de derivação”, “válvula automática” e “válvula de retenção”, beneficiando-se indevidamente da isenção a que se refere a Lei nº 8.191, de 1991.

Os produtos “ligação de pressão”, “hidrante de linha”, “curva de derivação” e “válvula automática” seriam classificados sob os códigos 8481.80.9999 da Tipi/88 e 8481.80.99 da Tipi/96, porque são equipamentos que funcionam como válvulas não caracterizadas pelas funções ou especificações contidas nas demais subposições, itens ou subitens da posição 8481.

Já o produto “válvula de retenção” seria classificado sob o código 8481.30.0199 da Tipi/88 e 8481.3000 da Tipi/96 por ter posição específica.

Como prova das irregularidades foram juntados os documentos de fls. 03/58.

Regularmente notificado em 31/07/1997, apresentou o sujeito passivo a impugnação de fls. 120/127, em 28/08/1997, instruída com os documentos de fls. 128/146.

Em preliminar requereu a exclusão da multa diante da caracterização de prática reiterada das autoridades administrativas,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

porquanto, a fiscalização nunca impugnou as classificações fiscais adotadas pela empresa durante as inúmeras diligências efetuadas em processos de ressarcimento.

Os produtos de irrigação têm características específicas e totalmente distintas dos produtos assemelhados. Em um simples exame visual é possível distinguir tais produtos de outros assemelhados, bem como sua exclusividade de aplicação, razões pelas quais devem ser classificados na posição 8424.

Alegou a existência de imperfeição na descrição dos fatos porque: 1) o autuante, ao apontar a indevida utilização da isenção, não determinou a forma ou o fato gerador desta utilização; 2) não esclareceu as regras utilizadas na reclassificação; 3) não disse porque os produtos reclassificados funcionam como válvulas; 4) não disse porque os produtos da pretensa posição 8431.80.99 da Tipi/96, não estão incluídos na nota nº 31 do anexo àquela lei.

Prosseguindo, descreveu os produtos com o auxílio dos desenhos técnicos juntados com a impugnação e alegou que a fiscalização baseou-se apenas nos nomes dos produtos, nos documentos fiscais e em explicações verbais, sem ter examinado fisicamente os produtos.

No mérito, conquanto tenha reconhecido seu erro ao utilizar as classificações fiscais sob os códigos 8424.81.0199 da Tipi/88 e 8424.81.29 da Tipi/96, pelo fato dos produtos não constituírem um sistema de irrigação quando isoladamente considerados, alegou que também não pode aceitar as classificações impostas pelo fisco.

Em seguida, teceu considerações sobre os textos da posição 8481 e sobre os diversos tipos de válvulas existentes no mercado, concluindo que:

- a) o produto "ligação de pressão" possui sistema de fechamento com sede e contra-sede de borracha, tratando-se de uma válvula angular tipo globo, classificando-se sob os códigos 8481.80.9903 da Tipi/88 e 8481.80.94 da Tipi/96;
- b) o produto "hidrante de linha", conforme documentos anexos, quando vendido em conjunto com a "curva de derivação" constitui uma válvula angular tipo globo, classificando-se nas posições 8481.80.9903 da Tipi/88 e 8481.80.94 da Tipi/96. Quando vendido separadamente, caso seja considerado uma conexão tubular, classifica-se na posição 7307.99.0000 da Tipi/88 e 7307.99.00 da Tipi/96. Caso seja considerado parte de válvula classifica-se nas posições 8481.90.0000

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

da Tipi/88 e 8481.90.90 da Tipi/96. Se for considerado uma válvula incompleta, classifica-se nas posições 8481<sup>a</sup>.80.9903 da Tipi/88 ou 8481.80.94 da Tipi/96;

- c) a “curva de derivação”, segundo os documentos anexos, quando vendida em conjunto com o “hidrante de linha”, constitui-se em uma válvula angular do tipo globo, classificando-se sob os códigos 8481.80.9903 da Tipi/88 e 8481.80.94 da Tipi/96. Quando vendida separadamente, por ter a função de parte de válvula, classifica-se nas posições 8481.90.0000 da Tipi/88 e 8481.90.90 da Tipi/96.
- d) A “válvula automática”, segundo documentação técnica anexa, pode ser considerada uma válvula do tipo globo simples, classificando-se sob os códigos 8481.80.9903 da Tipi/88 e 8481.80.94 da Tipi/96. Se for considerado um aspersor deve classificar-se sob os códigos 8424.90.0000 da Tipi/88 e 8424.90.90 da Tipi/96.

Acrescentou que as classificações propostas pela fiscalização estão erradas, porque foram feitas levando em conta as denominações e sem o necessário conhecimento dos produtos e que, inclusive, em momento algum o autuante estabeleceu o tipo das válvulas reclassificadas.

Finalizando sua defesa, requereu o cancelamento do auto de infração.”

#### DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 24 de setembro de 2002, os Membros da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, mantiveram o lançamento, nos termos do ACÓRDÃO DRJ/RPO Nº 2.362 (fls. 205 a 215), sintetizado na seguinte ementa:

“Assunto: Classificação de Mercadorias.

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997

Ementa: PRELIMINAR. PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO.

Só se configura a excludente de penalidade quando presentes o uso e a convicção jurídica da necessidade da conduta, sendo inadmissível sua formação *contra legem*.

PRELIMINAR. NULIDADE.

A imperfeição na descrição dos fatos só eiva de nulidade o auto de infração quando acarrete lesão aos direitos do contraditório e da ampla defesa.

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

**IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VÁLVULAS.**

Os produtos “ligação depressão”, “hidrantes de linha”, “curvas de derivação” e “válvulas automáticas”, destinados à irrigação, classificam-se como válvulas ou dispositivos semelhantes, sob o código 8481.80.99 da Tipi/96, por se constituírem em artefatos destinados a controlar a passagem de um fluido, por meio da abertura e fechamento de um orifício. Aplicação da RGI nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e das notas explicativas à posição 8481.

**IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VÁLVULA DE RETENÇÃO.**

O conjunto formado por uma válvula de retenção e uma válvula de gaveta, tendo como característica essencial a função da válvula de retenção, classifica-se como válvula de retenção sob o código 8481.30.00 da Tipi/96, por força da RGI nº 3-b, combinada com os textos da posição 8481 e das notas explicativas à posição 8481.

**IPI. ISENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

Demonstrado o acerto da reclassificação dos produtos preconizada pela fiscalização, restou comprovada a utilização indevida da isenção.

Lançamento Procedente.”

**DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Regularmente cientificado do Acórdão prolatado (AR à fl. 225, sem data), o contribuinte, em 22/04/2003, tempestivamente (considerando-se como data da ciência 15 dias após a postagem), por procurador legalmente constituído (instrumento às fls. 228), interpôs o recurso voluntário de fls. 242/248, pelas razões a seguir expostas, em síntese:

- Em Preliminar, volta a se reportar às práticas reiteradas das autoridades administrativas. Argúi que, na seara tributária, deve ser obedecido o princípio constitucional da estrita legalidade e que a assertiva de não serem admitidas práticas *contra legem* é pacífica. Destaca, contudo, que a aplicação de tal dispositivo é vinculada à existência de uma norma jurídica que preveja exatamente as hipóteses e condutas a serem aplicadas, o que não ocorre no caso dos autos, pois a aplicação da RGI e Notas Explicativas da TIPI não prevêm, necessariamente, o exato enquadramento de todas as classificações fiscais. Ressalta que, em alguns casos, existem apenas orientações genéricas, cabendo ao intérprete da lei interpretá-las. Por tal, não se pode afirmar *contra legem* algo que ainda não foi pacificado e não está expresso claramente na lei. Salienta que a empresa nunca teve a intenção de lesar o Erário e que, após as fiscalizações anteriores à lavratura do presente auto de infração, não imaginava que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

pudesse estar em desacordo com suas obrigações tributárias. Insiste em que deve prosperar, na hipótese dos autos, a aplicação do art. 100, III, § único, do CTN, excluindo-se a imposição de penalidades, até por força do Princípio da Segurança Jurídica.

- No Mérito:
- No Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 118), o autuante não fundamentou quais seriam os motivos para o enquadramento dos produtos “ligações de pressão”, “hidrantes”, “curvas de derivação” e “válvulas automáticas” na subposição 8481 – outras. Também não elucidou porque não seriam aplicáveis as subposições específicas do 8481, quais sejam, 84.81.8093 ou 84.81.8094. Por esta abstenção de fundamentação, o julgamento só pode ser favorável ao contribuinte.
- Ademais, o crédito tributário autuado já está extinto, pois a empresa foi fiscalizada diversas vezes, com escopo do IPI, antes de ser lavrado o auto de infração. Neste tributo, os períodos de apuração e pagamento ocorrem decendialmente. Vez que o tributo foi pago, e após as fiscalizações, foi homologado expressamente o lançamento e extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN.
- No que se refere ao enquadramento dos produtos na Seção XVI – 84.81, não existe controvérsia, pois os mesmos destinam-se à irrigação e são válvulas ou equiparados a elas. Contudo, o item 4 da RGI estabelece que “as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos semelhantes.” Não se pode deixar de observar que tais produtos podem ser classificados de maneira mais específica, por se tratar de códigos mais semelhantes às características destes. Assim, os produtos “ligação de pressão”, “hidrante de linha”, “curva de derivação” e “válvula automática” devem ser classificados sob a posição 84.81.80.94, pois são semelhantes às válvulas tipo globo. Reitera-se as argumentações constantes da peça impugnatória. Já a “válvula de retenção” não deve ser classificada na posição 84.81.30.00 pois não se trata de válvula de retenção para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas. Sua utilização é apenas para irrigação e como a válvula é composta de uma de retenção e gaveta, não sendo possível se enquadrar como retenção, deve ser enquadrada como gaveta, portanto, na posição 84.81.80.93.

*UUC*

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

- O lançamento de ofício mostra-se incorreto, uma vez que não considera as técnicas de hermenêutica e de interpretação, optando pelo enquadramento geral em detrimento do específico.
- Quanto à aplicação da isenção, após a reclassificação pretendida pela recorrente, mesmo que a classificação seja alterada, existirá a hipótese isencional das operações, pois as classificações fiscais 84.81.80.93 e 84.81.80.94, cujo produto é de aço, também possuem os mesmos benefícios fiscais da classificação autuada.
- Requer o provimento de seu apelo, julgando-se improcedente o Auto de Infração ou, subsidiariamente, caso a classificação fiscal autuada seja mantida, a exoneração dos juros e da multa exigidos.
- Protesta pela juntada de provas documentais e de outras admitidas em direito, requerendo as diligências que sejam entendidas necessárias.

#### DA RELAÇÃO DE BENS E DIREITOS PARA ARROLAMENTO

À folha 250 consta a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, apresentada para garantir o seguimento do recurso voluntário, a qual recebeu o tratamento pertinente, por parte da Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP.

Foram os autos encaminhados ao Segundo Conselho de Contribuintes e, a seguir re-encaminhados a este Terceiro Conselho.

Esta Relatora os recebeu, por sorteio, numerados até a folha 260 (última), que trata do trâmite do processo no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

VOTO

O recurso em questão apresenta os requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Na defesa apresentada, o contribuinte traz à colação matérias referentes a Preliminares (“Práticas Reiteradas das Autoridades Administrativas”, “Falta de Fundamentação quanto à Classificação Fiscal adotada pelo Fisco” e “Extinção do Crédito Tributário”) e matérias relativas ao próprio mérito do litígio, ou seja, à classificação fiscal dos produtos “ligação de pressão”, “hidrante de linha”, “curvas de derivação”, “válvulas automáticas” e “válvulas de retenção”, e à aplicação da isenção.

Quanto à primeira Preliminar, argúi o Recorrente que sofreu várias fiscalizações referentes ao IPI, anteriores à lavratura do Auto de Infração, sendo que, em nenhuma delas, houve qualquer questionamento, pelo Fisco, quanto às classificações fiscais TIPI adotadas para os produtos objeto do litígio.

Aponta que tal fato configura práticas reiteradas das autoridades administrativas, o que teria consolidado as isenções utilizadas pela empresa e aceitas pelo Fisco.

Ressalta que, ainda que pudesse haver erros, seria incabível qualquer exigência de penalidade, cobrança de juros de mora, etc., devendo ser aplicado o disposto no art. 100, III e parágrafo único, do CTN.

Destaca que as RGI e as Notas Explicativas da TIPI não prevêm, necessariamente, o exato enquadramento de todas as classificações fiscais, muitas vezes apenas orientando genericamente, razão pela qual deve o intérprete da lei aplicá-la.

Salienta que não pode ser considerado *contra legem* algo que ainda não foi pacificado e não está expresso claramente em lei.

Quanto a estes argumentos, é bem verdade que o CTN, em seu artigo 100, III e parágrafo único dispõe sobre “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, considerando-as como “normas complementares das leis, tratados e das convenções internacionais e dos decretos”.

Contudo, tais práticas, como bem colocou o Julgador singular, nada mais são do que os usos e costumes da Administração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

Ademais, elas devem ser exercitadas em relação a todos os contribuintes que estejam na mesma situação fática e jurídica, e não apenas a um sujeito passivo ou a um determinado grupo. Se assim não fosse, estariam sendo feridos os Princípios da Igualdade e da Legalidade, entre outros.

Por comungar do entendimento exposto no voto condutor do Acórdão recorrido, transcrevo exceto do mesmo sobre esta matéria:

“Nesse sentido, para que se forme uma prática reiterada, devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo).

Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva da longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica (*in*: Maria Helena Diniz, Curso de Direito Civil Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 13ª ed., 1997, pág. 67).

(...)

No caso dos autos, a conduta do fisco em não impugnar as classificações fiscais que vinham sendo adotadas pelo contribuinte, durante as inúmeras diligências para ressarcimento de IPI, não atende a nenhum dos dois requisitos para a formação do costume. A uma porque não foi uma conduta pública e generalizada em relação ao universo de contribuintes, não caracterizando o elemento objetivo. A duas porque não está presente a convicção geral de sua necessidade jurídica, não restando caracterizado o elemento subjetivo.”

E apenas por amor ao debate, as RGI, as RGC, as Notas dos Capítulos e as NESH determinam a forma como devem ser classificados os produtos na Nomenclatura, e não apenas “orientam genericamente” sobre as classificações fiscais, como parece entender o ora Recorrente. Assim, *in casu*, não cabe qualquer “interpretação”, seja por parte do Fisco, seja por parte do sujeito passivo. O Processo Administrativo de Consulta sobre classificação tem por finalidade, exatamente, orientar o contribuinte sobre a correta classificação de determinada mercadoria, nos termos da lei, nada interpretando.

Quanto à segunda Preliminar, “Falta de Fundamentação do Fiscal na Classificação Fiscal Adotada”, alega o Recorrente que o AFTN não fundamentou quais seriam os motivos para o enquadramento dos produtos na subposição 8481 –



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

outras, de quatro itens, e que não elucidou porque não seriam aplicáveis as subposições específicas, quais sejam, 84.81.80.93 e 84.81<sup>a</sup>.80.94.

Esta Relatora considera esta matéria como preliminar pelo fato de a mesma poder acarretar a nulidade do Auto de Infração, se fosse o caso, por cerceamento do direito de defesa.

Contudo, conforme consta do Auto de Infração, na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) (fls. 111), o autor do feito esclareceu ter ocorrido “falta de lançamento e de recolhimento do IPI (...), em decorrência da utilização indevida da isenção prevista na Lei nº 8.191/91 e suas prorrogações, na Medida Provisória nº 842/95, na Lei nº 9.000/95, nas Medidas Provisórias nºs 1.251/96, 1.289/96, 1.328/96, 1.370/96, 1.413/96, 1.461/96, 1.508/96, 1.508-7 a 12/96 e 1.508-13 a 18/97 – tudo conforme detalhado no Termo de Encerramento de Ação Fiscal e nos demonstrativos anexos, tudo fazendo parte integrante deste Auto de Infração.”

Por sua vez, no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 118), o AFRF autuante esclarece que “a irregularidade foi praticada em relação aos produtos abaixo indicados, de fabricação do contribuinte, os quais não constam das listas anexas à legislação concessiva do incentivo. Os produtos citados nos 4 (quatro) primeiros itens classificam-se na posição 8481.80.9999 da TIPI/88 e na posição 84.81.80.99 da TIPI/96; os citados no item 5 classificam-se na posição 8481.30.0199 da TIPI/88 e na posição 84.81.30.00 da TIPI/96. (...). Os produtos citados nos itens de 1 a 4 consistem em **equipamentos que funcionam como válvulas, não caracterizadas pelas funções e especificações contidas nas demais subposições, itens ou subitens da posição 84812**. Os produtos citados no item 5 **têm posição específica.**” (grifei)

Entende esta relatora que a situação que ocasionou a lavratura do AI está perfeitamente descrita.

Embora o Autuante não tenha citado expressamente quais as regras que foram aplicadas para a reclassificação efetuada, indicou o porquê da mesma, tanto que o contribuinte bem exercitou seu direito de defesa, ao justificar as classificações fiscais por ele pretendidas.

A terceira Preliminar, referente à “Extinção do Crédito Tributário”, por se tratar de lançamento por homologação e os tributos já terem sido pagos e homologados pelas fiscalizações realizadas anteriormente à lavratura do Auto, conforme entende o Recorrente, é preclusa, pois não foi objeto da impugnação apresentada. Contudo, apenas para argumentar, ressalvo que a Fazenda Nacional tem o prazo de 5 (cinco) anos para rever o lançamento tributário (instituto da decadência), os períodos fiscalizados foram os anos de 1994, 1995 e 1996 e o Auto de Infração foi

*EMLA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

lavrado em 31/07/97, com ciência na mesma data, portanto dentro do prazo legal permitido.

Destarte, rejeito as preliminares argüidas.

Passemos, em seqüência, à análise do mérito do litígio, ou seja, à classificação das mercadorias objeto do litígio.

Todos os produtos foram classificados pelo contribuinte na posição TIPI 8424, pelo tipo de engate e por terem aplicação exclusiva em projetos de irrigação (fls. 121), especificamente nas posições 8424.81.0199 da TIPI/88 e 8424.81.29 da TIPI/96.

O AFRF atuante reclassificou as “ligações de pressão”, “hidrantes”, “curvas de derivação” e “válvulas automáticas” para a posição 8481.80.9999 da TIPI/88 e 84.81.80.99 da TIPI/96. Por sua vez, as “válvulas de retenção” foram reclassificadas para a posição 8481.30.0199 da TIPI/88 e 84.81.30.00 da TIPI/96.

O Capítulo 84 da Nomenclatura está inserido na Seção XVI, a qual refere-se às “Máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes, aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e do som em televisão, e suas partes e acessórios.”

A Nota 4 da Seção XVI determina que “quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto se classifica na posição correspondente à função que desempenha.” (grifei)

A posição 84.24 abriga os “Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.

A subposição 8424.81 acolhe aqueles aparelhos, “para agricultura ou horticultura”.

Assim, na subposição 8424.81, encontram-se os “sistemas de irrigação”.

Os produtos objeto deste processo, isoladamente, não se constituem em sistemas de irrigação, razão pela qual não devem ser classificados na posição

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

84.24, inicialmente utilizada pelo contribuinte mas reconhecida pelo mesmo, posteriormente, como inadequada.

O Fisco os desclassificou para:

- a) “ligações depressão”, “hidrantes”, “curvas de derivação” e “válvulas automáticas” – posições 8481.80.9999 da TIPI/88 e 84.81.80.99 da TIPI/96;
- b) “válvulas de retenção”: posições 8481.30.0199 da TIPI/88 e 84.81.30.00 da TIPI/96.

A posição 84.81 refere-se às “torneiras, válvulas (incluídas as redutoras de pressão e as termostáticas) e dispositivos semelhantes, para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes.

A subposição 8481.30 acolhe as “válvulas de retenção”.

A subposição 8481.80 abriga “outros dispositivos” que não as “válvulas redutoras de pressão”, as “válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas”, as “válvulas de retenção” e as “válvulas de segurança e alívio”.

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal, o AFRF designado deixou consignado que os equipamentos reclassificados para a posição 8481.80.9999 da TIPI/88 e na posição 84.81.80.99 da TIPI/96 **funcionam como válvulas, mas não são caracterizados pelas funções ou especificações contidas nas demais subposições, itens ou subitens da posição 8481.** (grifei)

Ou seja, são equipamentos que funcionam como válvulas, mas não são válvulas.

Por sua vez, as “válvulas de retenção” estão literalmente citadas na subposição 8481.30.

Nas defesas apresentadas, o contribuinte reconhece o erro nas classificações que a empresa adotava, mas alega que as classificações fiscais estabelecidas pela autuação também estão incorretas, tornando o lançamento de ofício im procedente.

Para fundamentar seu entendimento, sugere e passa a defender novas classificações para os produtos objetos da lide, quais sejam:

- “ligações de pressão”: por ser “válvula angular tipo globo”, a classificação correta é 8481.80.9903 da TIPI/88 e 84.81.80.94 da TIPI/96;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

- “hidrantes”: quando vendido em conjunto com o produto “curva de derivação”, trata-se de uma “válvula angular tipo globo”, classificando-se na posição 8481.80.9903 da TIPI/88 e 84.81.80.94 da TIPI/96; quando vendido separadamente, se for considerado uma conexão tubular, classifica-se nas posições 7307.99.0000 da TIPI/88 e 73.07.99.00 da TIPI/96; se for considerado parte de válvula, nas posições 8481.90.0000 da TIPI/88 e 84.81.90.90 da TIPI/96; e se for considerado uma válvula, mesmo que incompleta, as posições 8481.80.9903 da TIPI/88 ou 84.81.80.94 da TIPI/96;
- “curvas de derivação”: quando vendida em conjunto com o produto “hidrante de linha”, trata-se de uma “válvula angular tipo globo” e classifica-se nas posições 8481.80.9903 da TIPI/88 e 84.81.80.94 da TIPI/96; quando vendida separadamente, por ter função de parte de válvula, classificam-se nas posições 8481.90.0000 da TIPI/88 e 84.81.90.90 da TIPI/96;
- “válvulas automáticas”: o produto pode ser considerado tanto uma “válvula globo simples”, classificando-se nas posições 8481.80.9903 da TIPI/88 e 84.81.80.94 da TIPI/96, como um “adaptador de aspersos”, caso em que se classifica nas posições 8424.90.0000 da TIPI/88 e 84.24.90.90 da TIPI/96;
- “válvulas de retenção”: trata-se de um conjunto de válvulas (retenção e gaveta), devendo ser classificado nas posições 8481.80.9999 da TIPI/88 e 84.81.80.99 da TIPI/96.

Estas novas classificações, contudo, não são adequadas para os produtos em questão, como bem colocou o Acórdão recorrido.

Senão vejamos.

Basicamente, “a ‘válvula globo’ é um dispositivo destinado a regular a vazão do fluxo de água. O princípio de funcionamento se baseia praticamente em um controle de formato tronco-cônico, ou apenas um disco, que se desloca pelo movimento da haste, devido ao giro do volante, permitindo a passagem do fluxo; desta maneira, o fluxo de água escoar por igual, à volta do disco, não provocando vibrações. Tem fechamento mais rápido do que as válvulas de gaveta e apresenta grande perda de carga. A válvula globo, também denominada de registro de pressão, é usada, basicamente, em chuveiros, torneiras e misturadores. O misturador nada mais é do que uma composição de válvulas globo, de forma a proporcionar a mistura entre a água fria e a água quente, sendo convencionado que a alimentação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

água fria é feita pela direita e a da água quente pela esquerda, considerando-se o observador posicionado de frente, para o aparelho sanitário. Exceção para o caso da alimentação água fria para a bacia sanitária com caixa acoplada, que é feita pela esquerda.” (Marina Sangoi de Oliveira Ilha e Orestes Marraccani Gonçalves, *in* “Sistemas Prediais de Água Fria”, Escola Politécnica da USP – Departamento de Engenharia da Construção Civil).

A “válvula globo”, conforme se verifica pelos prospectos de fls. 142-v e 145, possui sede e contra-sede, diferenciando-se, assim, da “válvula de gaveta” (prospectos de fls. 143, 143-v e 144-v), cujo sistema de fechamento é feito com anéis.

Os produtos “ligação de pressão”, “hidrante” (tanto o de linha simples, como aquele com curva de derivação), “curva de derivação” e “válvula automática” (desenhos técnicos às fls. 135, 136, 137 e 139) não possuem os mesmos sistemas de fechamento das “válvulas globo” ou das “válvulas de gaveta”; não possuem sede e contra-sede (como as “válvula globo”), nem anéis (no caso das “válvulas de gaveta”); o sistema de fechamento é feito, basicamente, por meio de guarnições de borracha.

O Acórdão recorrido bem se conduziu na análise de cada um dos produtos objetos da lide.

Por oportuno e esclarecedor, transcrevo excertos do mesmo, adotando integralmente o entendimento neles expresso:

“Da classificação do produto “ligação de pressão”: considerando a definição de válvula contida nas notas explicativas e observando a descrição e o desenho do produto “ligação depressão” que se encontra à fl. 135, verifica-se que existe um dispositivo destinado a abrir e fechar um orifício por meio de uma alavanca.

Entretanto, ao contrário do alegado, não é possível identificar a sede e a contra-sede de borracha, pois o sistema de fechamento é constituído por um eixo central identificado com o número (2), montado com um disco de 3 polegadas, que penetra numa bucha de bronze identificada com o número 12.

Este sistema de fechamento é mais parecido com o de uma válvula de gaveta, conforme os desenhos das válvulas de gaveta de fls. 143, 143-v e 144, do que com o sistema de fechamento de uma válvula globo, que possui o mecanismo sede e contra-sede, conforma desenhos de fls. 145.

No entanto, mesmo sendo parecido com uma válvula de gaveta, o sistema de fechamento da “ligação de pressão” não é idêntico ao

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

sistema de fechamento da válvula de gaveta, porque lhe faltam os anéis.

Portanto, como a “ligação de pressão” é um dispositivo que se destina a controlar a passagem de um fluido por meio da abertura e fechamento de um orifício, deve ser considerada uma válvula ou dispositivo semelhante, a teor das notas explicativas à posição 8481. Contudo, como não pode ser identificada como uma válvula tipo globo, nem como uma válvula de gaveta e tampouco com quaisquer tipos de válvulas nominalmente especificadas nas subposições da posição 8481, foi correta a classificação preconizada pela fiscalização, sob o código 8481.80.90 – outros, por tratar-se de uma classificação residual.

Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e das notas explicativas à posição 8481.”

“Da classificação do produto “hidrante de linha”:do mesmo modo, o desenho do hidrante de linha de fl. 136, revela que não existe um dispositivo de sede e contra-sede que permita seu fechamento, tal como ocorre com as válvulas globo de fls. 145, uma vez que no hidrante, o sistema de fechamento é feito por meio da bucha para gargalo identificada com o número (3) no desenho de fl. 136.

Portanto, como o “hidrante de linha” é um dispositivo que se destina a controlar a passagem de um fluido e que permite abertura e fechamento de um orifício, deve ser considerado como sendo uma válvula ou dispositivo semelhante, a teor das notas explicativas à posição 8481.

Contudo, como não pode ser identificado como uma válvula tipo globo, nem como uma válvula de gaveta e tampouco com quaisquer tipos de válvula nominalmente especificadas nas subposições da posição 8481, foi correta a classificação preconizada pela fiscalização, sob o código 8481.80,90 – outros, por tratar-se de uma classificação residual.

Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e das notas explicativas à posição 8481.

Este produto não pode ser considerado mera conexão tubular porque possui um dispositivo que controla a passagem do fluido e nem pode ser considerado parte de válvula ou válvula incompleta, porque é capaz de controlar o fluxo da água independentemente de estar acoplado a outro dispositivo.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

“Da classificação do produto denominado “curva de derivação”: analisando o desenho da “curva de derivação” à fl. 137, constata-se a existência de um dispositivo destinado a controlar a passagem da água por meio da abertura ou do fechamento de um orifício, consistente na haste indicada no desenho com o número (3).

Ao contrário do alegado, a venda em conjunto da curva de derivação com o hidrante de linha, não constitui uma válvula angular do tipo globo, pois conforme se viu na discussão acerca da classificação do hidrante de linha, não existe o mecanismo de sede e contra-sede característico das válvulas globo.

A curva de derivação também não pode ser considerada como mera conexão tubular porque possui um dispositivo de engate identificado com o número (3) no desenho, cuja função é acoplar-se no “hidrante de linha” para abri-lo ou fechá-lo.

Portanto, este produto pode ser considerado um artefato semelhante a uma válvula da posição 8481, porque possui um mecanismo destinado a controlar a passagem da água, por meio de um mecanismo destinado a abrir ou fechar um orifício. Logo, foi correta a classificação preconizada pela fiscalização, sob o código 8481.80.90 – outros, por tratar-se de uma classificação residual.

Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e com as notas explicativas à posição 8481.”

“Da classificação do produto denominado “válvula automática”: o desenho da “válvula automática” de fl. 139, revela que se trata de um produto destinado a controlar a passagem da água por meio da abertura e fechamento de um orifício, cujo comando é efetuado pela ação de uma mola combinada com uma esfera de borracha.

Tal dispositivo em nada se assemelha ao dispositivo sede e contra-sede das válvulas tipo globo, porque no caso da válvula automática nem sequer existe a haste com o mecanismo de rosca destinada ao fechamento ou abertura manual.

O desenho de fl. 139 indica que a mola é acionada pela pressão da água que, ao atingir determinada magnitude, age sobre a esfera que vence a resistência da mola, abrindo o orifício que permite a aspersão da água.

Este produto não pode classificar-se como aspersor da posição 8424 porque coaduna-se com a descrição de válvula das notas explicativas à posição 8481, cujo texto se refere expressamente a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

dispositivos de disparo automático (mola, contrapeso, flutuador, elemento termossensível e cápsulas manométricas).

Como não pode ser identificado como uma válvula tipo globo, nem como uma válvula de gaveta e tampouco com quaisquer tipos de válvulas nominalmente especificadas nas subposições da posição 8481, foi correta a classificação preconizada pela fiscalização, sob o código 8481.80.99 – outros, por tratar-se de uma classificação residual.

Aplicação da Regra Geral de Interpretação nº 1, combinada com os textos da posição 8481 e com as notas explicativas à posição 8481.”

Por derradeiro, no que se refere à classificação de mercadorias, resta-nos analisar a classificação fiscal do produto denominado “válvula de retenção”.

O contribuinte o classificou no código tarifário 8424.81.0199 da TIPI/88 e 8424.81.29 da TIPI/96.

A fiscalização o desclassificou, indicando como correto o código 8481.30.0100 da TIPI/88 e 8481.30.00 da TIPI/96.

Como já destacado neste voto, a classificação indicada pelo contribuinte deve ser afastada, porque o produto em questão, isoladamente, não é um sistema de irrigação.

A classificação preconizada pelo Fisco, por sua vez, reproduz fielmente a definição contida na Tabela de incidência do IPI, qual seja, “válvulas de retenção”.

Assim como em relação aos demais produtos já analisados, o Interessado reconheceu que a classificação que a empresa adotava não era a correta, passando a defender, para o produto “válvula de retenção”, o código tarifário 8481.80.9999 da TIPI/88 e 8481.8099 da TIPI/96. Fundamentou-se, para tanto, em seu entendimento de que “trata-se de um conjunto de válvulas (retenção e gaveta)”.

O desenho técnico e a foto contidos na fl. 140 mostram, sem nenhuma dúvida, que o produto em questão trata-se de uma válvula de retenção que tem acoplada, em seu corpo, uma válvula de gaveta.

Ou seja, estamos diante de uma combinação de duas válvulas.

Aplica-se, na hipótese, a Regra Geral de Interpretação nº 3 b), segundo a qual, neste caso, “a classificação das mercadorias deve ser feita pela

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”.

A válvula de retenção permite o escoamento do líquido em uma única direção. Possui dispositivos que possibilitam o fechamento automático quando ocorrem diferenças de pressão provocada pelo próprio escoamento do citado líquido.

A válvula de gaveta, por sua vez, é um dispositivo com o qual o fluxo de água é permitido ou impedido de escoar. Ela deve ser usada apenas nas posições totalmente aberta ou totalmente fechada, para não ocasionarem vibrações que comprometeriam a vida útil do sistema. São utilizadas basicamente com o objetivo de possibilitar a manutenção de partes do sistema sem interromper o funcionamento do restante.

No produto de que se trata, a válvula de gaveta tem função acessória; a função essencial, no caso, é determinada pela válvula de retenção.

O próprio Recorrente, em sua defesa, assim colocou: “Válvula de Retenção: trata-se de um conjunto de válvulas em aço, com função de retenção para escovamento do conjunto de irrigação, constituído por uma válvula de retenção em linha com a tubulação principal e uma válvula gaveta paralela para escovamento.”

Ademais, como já ressaltado, as válvulas de retenção estão nominalmente citadas na TIPI, no código tarifário 8481.30.00.

Pertinente, assim, a reclassificação efetuada pela fiscalização, com base na Regra Geral de Interpretação nº 3 b), combinada com os textos da posição 8481 e com as notas explicativas à posição 8481.

Em seqüência, passo à análise da matéria referente à isenção.

Argumenta o Recorrente que, aceitas as classificações que passou a defender, pertinente a utilização da isenção pleiteada, porque os códigos tarifários 8481.80.93 e 8481.80.94, cujo produto é de aço, também possuem os mesmos benefícios fiscais da classificação autuada.

Seu argumento, contudo, resta prejudicado, uma vez que as novas classificações pretendidas foram afastadas por esta Relatora, com base nas Regras Gerais de Interpretação, nos textos da posição 8481 e nas notas explicativas à posição 8481.

Quanto aos juros moratórios, sua cobrança não pode ser afastada.

*EMILIA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.698  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.812

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 161, determina:

“Art. 161. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Ressalte-se que a exigência dos juros de mora não constitui penalidade para o contribuinte, mas apenas remuneração do capital financeiro de propriedade da União, cujo recolhimento foi postergado. Daí a vedação de sua dispensa pelo CTN.

Este foi sempre meu entendimento sobre a pertinência da cobrança dos juros moratórios. Afinal, os mesmos representam o ganho financeiro que, indevidamente, ficaram nas mãos do Contribuinte e o beneficiaram, pelo fato de não haver recolhido no prazo legal o valor devido ao Fisco. Era na data do vencimento da obrigação que o Interessado deveria ter procedido o recolhimento do crédito tributário. No caso de não concordar com o valor lançado, estaria obrigado a, pelo menos, recolher o que considerasse devido, sendo que sobre esse valor recolhido não mais poderiam incidir juros moratórios, os quais apenas viriam a serem acrescidos à diferença entre o mesmo (valor recolhido) e o que, efetivamente, fosse considerado devido, após a decisão do litígio. Resta, ainda, salientar, que o Contribuinte possui, ademais, a faculdade de depositar o valor do tributo em discussão, com o que não mais estaria sujeito à aplicação de qualquer acréscimo legal (art. 151, II, CTN).

Quanto à multa de ofício (75%), a mesma também não deve ser afastada, uma vez que houve, efetivamente, falta de lançamento e de recolhimento do IPI, no período de janeiro de 1994 a junho de 1997, face à utilização indevida de isenção tributária, decorrente de erro na classificação de mercadorias, devidamente reconhecido pelo contribuinte.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário interposto.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 18 de maio de 2005



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora