



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721873/2020-73
ACÓRDÃO	3402-012.885 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARINE IND COM DE PRODUTOS NÁUTICOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2015, 2016

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CASCOS DE EMBARCAÇÕES.

Classificam-se na posição 8903.90.00 da TIPI os cascos/barcos de recreio ou esporte com motor fora da borda.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, emafastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Eis a exigência:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2945	1.654.240,71
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2020)		562.776,38
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.240.680,45
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		3.457.697,54
Valor por Extensão		
TRÊS MILHÕES, QUATROCENTOS E CINQUENTA E SETE MIL, SEISCENTOS E NOVENTA E SETE REAIS E CINQUENTA E QUATRO CENTAVOS		

E eis as razões de fato:

2 - SINOPSE

Tendo em vista divergências verificadas em relação à classificação fiscal, com repercussão no Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de julho/2015 a dezembro/2016, foi instaurado procedimento fiscal para averiguara situação. Em decorrência da análise, foi constatado que a fiscalizada deu saída a alguns cascos/barcos de sua industrialização com classificação fiscal incorreta, utilizando a NCM 8906.90.00, cuja alíquota de IPI é 0%. Iates, barcos e embarcações de recreio ou de esporte são classificadas na posição 8903, cuja alíquota é 10% para todas subposições (desdobramentos da 8903).

...

Sinteticamente, a fiscalizada classifica diferentemente de acordo com a posição do motor: interno ou fora de borda. E considera como embarcação somente os cascos com motor interno.

...

As notas da posição 8903, abaixo descritas, afirmam que todas as embarcações destinadas à navegação de recreio ou de esporte devem ser classificadas nessa posição. Classificam-se aqui todas as embarcações que se destinam à navegação de recreio ou de esporte, bem como todos os barcos a remos e canoas. Podem citar-se, a título de exemplo, os iates, os jet-skies e outros barcos à vela ou de motor, lanchas e escaleres, barcos de regata, ioles, caiaques, botes de dois remos, esquiões pedalinhas (gaivotas*), os barcos de pesca esportiva, os barcos infláveis e as embarcações dobráveis ou desmontáveis.

Classificam-se também nesta posição os barcos salva-vidas, a remos (os outros barcos salva-vidas classificam-se na posição 89.06).

Excluem-se também desta posição as pranchas à vela (posição 95.06).

...

A fiscalizada, nas notas fiscais, denomina seus produtos como cascos e, na resposta a intimação 1, os divide em: a) cascos com motor interno como embarcação; 2) e cascos com motor fora de borda como não sendo embarcações. Na descrição das mercadorias nas notas, há falta da informação de que os cascos são com motor interno, ou fora-de-borda, ou sem motor. Essa informação é necessária para classificar na 8903.92.00 ou na 8903.99.00, sendo que ambas são com alíquota de IPI de 10%. A classificação da fiscalizada de cascos que possuem motor interno está correta na NCM 8903.92.00. Por sua vez, como explícito nos textos da NESH, os barcos com motor fora-de-borda não podem estar nessa classificação. Então, devem ser classificados na 8903.99.00, pois continuam sendo barcos/cascos de recreio ou de esporte e, por isso, não se aceita a 8906.90.00, que é a pretendida pela fiscalizada.

...

*** Pontos importantes para a classificação dos cascos com motor fora-de-borda:

- 1) qualquer barco/embarcação/casco de esporte e lazer deve ser classificado na posição 8903;
- 2) como não são barcos infláveis não podem ser classificados na 8903.10.00;
- 3) na subposição 8903.9 (outros), não podem estar na 8903.91.00, já que não são barcos à vela;
- 4) a 8903.92.00 é para barcos a motor, exceto para os barcos com motor fora de borda;
- 5) resta a 8903.99.00 (outros), que deve englobar os barcos com motor fora-de-borda e também os cascos sem motor, pois continuam sendo de esporte e lazer.

...

***Para esclarecer ainda mais, vejamos os textos da posição 8906. Afirma inicialmente que esta posição abrange todas embarcações que não se classificam mais especificamente nas posições 89.01 a 89.05. A fiscalizada alega que, classifica na 8906, os cascos com motor-fora-borda, pois não os considera como embarcação. Se isso fosse verdade, na 8906, também não deveriam ser classificados. Outro ponto, só deve ser classificado na 8906, caso não se classifique mais especificamente nas posições 8901 a 8905. O que não acontece, já que são barcos de recreio ou de esporte, cuja posição é a 8903.

...

Diante do exposto, houve reclassificação fiscal de produtos da 8906.90.00 para a 8903.99.00. E também de alguns produtos classificados na 8903.92.00 (conforme Anexo II), com alíquota 0%, sendo que a prevista é de 10%. Como a fiscalizada, na resposta à intimação 1, alegou que deveria ter utilizado a classificação 8906.90.00 para os cascos do Anexo II da Intimação I, em vez da 8903.92.00, a fiscalização

reclassifica-os também na 8903.99.00, já que são barcos com motor fora-borda, conforme declaração da F. Marine.

Na planilha "RECLASSIFICAÇÃO", há a relação das notas fiscais (aba "NF Reclassificadas"), cujo imposto destacado foi zero, sendo reclassificadas na NCM 8903.99.00 com IPI de 10%. Na aba "IPI MENSAL", consta a apuração mensal do IPI originado dessa reclassificação.

...

Constatou-se, na análise do RAIPi, emitido pela EFD-IPI, que a fiscalizada declarou na DCTF, para julho/2015, um valor menor (R\$304.421,14) que o saldo de IPI a recolher (R\$517.211,87). O valor não declarado é de R\$212.790,73, conforme planilha "RAIPi MENSAL JUL2015 A DEZ2016". Em 05/11/2019, cientificou-se a F. MARINE do início do procedimento de fiscalização do IPI de jul/2015 a dez/2016, mediante Termo de Início de Procedimento Fiscal, retirando do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades, para os fins de declarar, retificar declarações e recolher, apenas com os encargos moratórios, os tributos e contribuições objeto da ação fiscal a que está submetido. Para esse efeito, o Termo de Início exclui a espontaneidade pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável sucessivamente por igual período com qualquer outro ato escrito que indique, de modo concreto, o prosseguimento dos trabalhos, de acordo com o Decreto 70.235/1972, art. 7º.

...

Outros termos e intimações prorrogaram o prazo para se readquirir a espontaneidade. O último, Termo de Intimação Fiscal nº 2, teve sua ciência em 06/03/2020, impedindo a fiscalizada de retificar a DCTF em relação ao IPI de jul/2015 a dez/2016, incluindo o IPI declarado a menor em jul/2015.

Em resposta ao termo, o contribuinte reconheceu o erro de julho de 2015 e retificou a DCTF, em 09/06/2020, apesar de não ter readquirido a espontaneidade.

Em que pese a intenção do contribuinte em sanar a diferença, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, conforme estabelecido no parágrafo único, art. 138, da Lei nº 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A insurgência veio assim vazada:

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO DE FISCALIZAÇÃO DE 120 DIAS

Com efeito, o agente autuante procedeu à lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 25/10/2019, sendo que o Auto de Infração dele

decorrente só foi emitido na data de 13/03/2020. Primeiramente, é de se observar que o referido termo de início não prevê qualquer prazo de duração, circunstância que, por si só, já constitui uma ofensa à legislação de regência, no caso, ao art. 5º da Portaria RFB n. 6478/2017, que estipula que o TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização) deverá conter o prazo para a realização do procedimento fiscal (inciso IV). Assim, em não estabelecendo nenhum prazo, deve-se aplicar o prazo geral de 120 dias consignado no art. 11 do mesmo diploma normativo, para fins de execução do procedimento de fiscalização. Registre-se que não consta nos Termos de Intimação que se seguiram nenhuma prorrogação do prazo por parte do agente autuante. No caso, é de se verificar que entre a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal (25/10/2019) e do Auto de Infração respectivo (13/03/2020), houve a extrapolção do prazo de 120 dias. Tal extrapolção conduz à nulidade de todo o procedimento de fiscalização e, por conseguinte, do próprio Auto de Infração.

...

**DO AFASTAMENTO DA INFRAÇÃO FISCAL DE FALTA DE DECLARAÇÃO/
RECOLHIMENTO DO IPI: VALIDADE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA MEDIANTE A
RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO APÓS O PRAZO DE 120 DIAS**

Segundo o agente autuante, a contribuinte, ora Impugnante, teria declarado e recolhido a menor o IPI, informando um valor inferior (R\$ 304.421,14) ao devido (R\$ 517.211,87), circunstância que resultou no lançamento de ofício da diferença de R\$ 212.790,73.

Durante o procedimento fiscalizatório, a parte assim se manifestou:

[...] de fato, constatou-se equívoco no preenchimento da DCTF. Insta ressaltar que tal procedimento operou-se retificado pelo setor contábil da empresa F. Marine no Sistema da Receita Federal do Brasil, SPED Contribuições (IPI), conforme recibo de entrega de declaração de débitos efetuados no dia 09/03/2020. Dessa maneira, a retificação da declaração (DCTF) foi completamente desconsiderada pelo Fisco, sob o argumento de que a contribuinte perdeu a espontaneidade em razão do início da fiscalização. Neste sentido, extrai-se do relatório de ação fiscal que acompanhou o Auto de Infração:

"Em que pese a intenção do contribuinte em sanar a diferença, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, conforme estabelecido no parágrafo único, art. 138, da Lei nº 5.172/66, denominada Código Tributário Nacional - CTN".

E conclui: "desta forma, a diferença apurada (R\$212.790,73) será lançada de ofício, sendo a respectiva DCTF retificadora rejeitada por esta fiscalização". Com efeito, dispõe o p.º do art. 138 do Código Tributário Nacional que "não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer

procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração". Para fins de sua interpretação, é preciso a leitura de outros dispositivos.

Assim, segundo o caput do art. 196, também do Código Tributário Nacional, o procedimento de fiscalização é documentado mediante a lavratura do termo de início. A respeito: "a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas". Desse modo, tem-se que é justamente este termo que marca o momento a partir do qual o contribuinte não poderia mais realizar a denúncia espontânea.

Por sua vez, o art. 7º, § 2º do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito federal, estipula que os termos de início do procedimento fiscal "valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período". Trata-se do mesmo prazo de 120 dias analisado no tópico anterior. Por conseguinte, a espontaneidade ficaria afastada pelo prazo de 60 dias, prorrogáveis por mais 60 dias. No caso em apreço, o Termo de Início de Procedimento Fiscal foi lavrado na data de 25/10/2019, sendo que a retificação da DCTF pela Impugnante, para fins de correção do valor do tributo, foi efetuada em 09 de março de 2020. Tal circunstância foi devidamente reconhecida pelo próprio agente atuante ao afirmar que: "a fiscalizada reconheceu o erro e retificou a DCTF, em 09/03/2020, de acordo com o valor apurado para julho/2015". A referida retificação, portanto, ocorreu após o prazo de 120 dias, o que significa que a Impugnante readquiriu a sua espontaneidade.

Fica, com isso, demonstrada a validade da denúncia espontânea realizada pela Impugnante, não podendo a retificação da sua DCTF ter sido simplesmente desconsiderada pelo agente atuante, devendo ser afastada a infração fiscal atinente à falta de declaração/ recolhimento do IPI.

... DO AFASTAMENTO DA INFRAÇÃO FISCAL DE ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DE IPI: EQUÍVOCO NA ALÍQUOTA APLICADA PELO FISCO

O agente atuante sustenta que a classificação fiscal correta para os produtos vendidos pela contribuinte, ora Impugnante, abrangeria o código 8903.99.00, que equivale a "iates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte", resultando na aplicação da alíquota de 10%.

Extrai-se do relatório de ação fiscal que acompanha o Auto de Infração respectivo que os barcos com motores fora-de-borda "devem ser classificados na 8903.99.00, pois continuam sendo barcos/cascos de recreio ou de esporte". Não é isso, entretanto, que determina a legislação de regência...

...

Neste ponto, estipula a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), no qual se baseia a classificação fiscal de produtos da TIPI e, por conseguinte, a aplicação da alíquota respectiva, que "os

"motores fora-de-borda" (outboard) são descritos na Nota Explicativa da posição 84.07". É o que consta na Nota Explicativa referente à sub posição 8903.92.

Veja-se, portanto, que não obstante o Fisco reconheça que os produtos vendidos pela Impugnante são barcos com motores fora-de-borda, não aplica a classificação fiscal nem a alíquota que é imposta pela própria legislação.

Tal como foi explicado no curso do procedimento fiscalizatório, os cascos que possuem motor interno são corretamente classificados pela Impugnante como embarcações de recreio ou esporte, sujeitando-se à alíquota de 10%. Essa circunstância foi reconhecida pelo agente autuante: "a classificação da fiscalizada de cascos que possuem motor interno está correta na NCM 8903.92.00".

Em contrapartida, tem-se que a mesma classificação não pode ser adotada para os cascos que possuem motor fora-de-borda. Saliente-se que a quase totalidade das fotos que foram acostadas ao processo administrativo, as quais foram retiradas do sítio eletrônico da Impugnante, abrangem justamente barcos com motores fora-de-borda (as exceções foram devidamente classificadas como embarcação). Sobre tais mercadorias, não se poderia aplicar nunca a alíquota de 10%.

E veja-se mais por que a classificação pretendida pelo Fisco, no código 8903, não se sustenta. Os produtos vendidos pela Impugnante não se tratam de barcos infláveis; barcos à vela, mesmo com motor auxiliar nem de barcos a motor, exceto com motor fora-de-borda, pois, conforme visto, eles possuem motor forade-borda. Ademais, a classificação em "outros" não respeita o princípio da especialidade que é próprio da classificação fiscal do IPI, tal como disposto na Regra 3 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado...

... Tais dispositivos prevêm que as mercadorias devem ser classificadas na posição mais específica e que, quando se tratar de mercadorias compostas pela reunião de artigos diferentes, devem ser classificadas segundo a matéria que lhe confira a característica essencial. No caso, os produtos da Impugnante abrangem a reunião de um casco para embarcação com um motor fora-de-borda, sendo que, por óbvio, a sua característica essencial é atribuída por esse último, porquanto é inviável cogitar a compra de um casco que não detenha capacidade de locomoção. Dessa maneira, impõe-se à classificação fiscal que esteja relacionada ao motor fora-de-borda, havendo o equívoco na alíquota aplicada pelo Fisco.

***Ainda que isso não bastasse, no arquivo intitulado "reclassificação", onde constam as Notas Fiscais classificadas pelo agente autuante, constam alguns documentos contendo a descrição "venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio". Em tais casos, como é sabido, a legislação determina a isenção do IPI, reduzindo a zero a sua alíquota, senão se veja: Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei n o 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9o , e Lei n o 8.387, de 1991, art. 1o): [...]

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º, Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, art. 1º, e Decreto-Lei nº 355, de 6 de agosto de 1968, art. 1º). Por conseguinte, tais Notas Fiscais não poderiam ser submetidas à alíquota de 10%, tal como procedeu o Fisco, tendo em vista a isenção outorgada.

Está, com isso, patente o erro havido na alíquota aplicada pelo Fisco (de 10%), quer seja no que se refere aos cascos com motor fora-de-borda, quer seja em relação às mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, circunstância que impõe o afastamento da infração fiscal de erro na classificação fiscal e/ou alíquota de IPI. REQUERIMENTOS Diante do exposto, requer-se o acolhimento da presente Impugnação Administrativa para o fim de cancelar integralmente o Auto de Infração impugnado, quer seja pela extrapolção do prazo de fiscalização de 120 dias, quer seja pela necessidade de afastamento das duas infrações fiscais ali apuradas, com todos os reflexos daí decorrentes nos juros de mora e na multa.

É como relato.

Em 09 de julho de 2020, a 3ª Turma da DRJ/JFA, mediante Acórdão nº 09-75.532, decidiu pela improcedência da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/07/2015 a 31/12/2016 ESPONTANEIDADE. REAQUISIÇÃO. INOCORRÊNCIA. Diante da não-comprovação de inação por parte do Fisco, não há de se falar em reaquisição da espontaneidade nos termos do artigo 7º, parágrafo 2º, do Decreto 70235/72.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. BARCOS DE RECREIO.

Classificam-se na posição 8903.90.00 da TIPI os cascos/barcos de recreio ou esporte com motor fora da borda.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: i) nulidade do auto de infração; ii) validade da denúncia espontânea mediante a retificação da declaração após prazo de 120 dias; iii) do afastamento da infração fiscal, equívoco na alíquota aplicada pelo fisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na classificação fiscal adotada pelo contribuinte para barcos com motor fora-de-borda – NCM 8906.90.00, cuja alíquota do IPI é zero, ao passo que entende a fiscalização que a classificação correta está na posição 8903, cuja alíquota é de 10%, tendo sido a exação relativa à diferença de IPI, juros e multa correspondentes ao tributo.

Afirma o contribuinte que há nulidade do auto de infração em razão do descumprimento do prazo de 120 dias do procedimento fiscalizatório, a ocorrência de denúncia espontânea pela retificação da declaração após o prazo de 120 dias, e do quívoco na alíquota aplicada pelo fisco.

Pois bem, tratarei em partes.

Da nulidade do auto de infração

Afirma o contribuinte que o auto de infração é nulo tendo em vista que o procedimento fiscalizatório extrapolou o prazo de 120 dias, conforme estabelecido na norma colacionada aos autos.

Sem razão a recorrente.

As causas de nulidade são traçadas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1972, e configuram-se somente na hipótese de ocorrência de cercamento de defesa ou ato ou despacho proferido por autoridade incompetente.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Além disso, o auto de infração foi lavrado detalhadamente esmiúça cada um dos pontos de controvérsia relativos à classificação fiscal, seja quanto à composição e quais os

produtos que estão ali sendo tratados, seja em relação à aplicação das regras de interpretação, e respectivo Sistema Harmonizado.

E, nesse sentido, justamente o contribuinte apresenta suas razões de defesa de forma extensa e claramente suficientes ao combate da temática fática e de direito.

Voto, portanto, por rejeitar a preliminar de nulidade.

E, antes de adentrar à análise do mérito da classificação fiscal das embarcações com motos fora-de-borda, vale tecer algumas considerações sobre o exercício jurídico da classificação fiscal.

Da classificação fiscal

Antes de adentrar à análise da classificação de cada um dos produtos, vale, para além de tecer algumas considerações sobre as normas e as formas de aplicação do sistema harmonizado, as notas e respectivas interpretações, afirmar que a classificação fiscal é instituto jurídico, devendo, residir tão somente na conjuntura normativa direcionada para tanto.

Nesse sentido, em que pese supostamente haver argumento que valide a utilização de outras formas de definição de classificação para determinado produto em outras esferas e órgãos fiscalizatórios, tal como a ANVISA, é totalmente equivocado, posto que o Sistema Harmonizado carrega sua estrutura para que a classificação ocorra somente ali.

O apoio oriundo de diferentes lugares diz respeito tão somente ao primeiro passo para melhor entendermos a classificação fiscal, que é a natureza do produto, quais são seus componentes, percentuais relativos a tais componentes, como é fabricado, como é comercializado, quais as informações contidas na descrição do produto, dentre outras informações de cunho técnico capaz de atender parte do caminho a ser percorrido para a classificação.

Em cotejo aos aspectos laboratoriais/químicos referentes à natureza do produto, é necessário, para estabelecer a solução da lide, qual parâmetro jurídico deve ser adotado na supramencionada conjuntura de normas.

Na qualidade de norma geral e abstrata decorrente de compromisso firmado entre Estados soberanos, o tratado materializado pela Convenção Internacional do Sistema Harmonizado, sob a ótica da teoria dualista, insere-se no sistema jurídico brasileiro após sua promulgação, através do Decreto 97.409/88. Recepcionado como lei ordinária de caráter nacional, é editado pela União e de observância obrigatória por todos os entes da federação, conforme afirma a professora Daniela Floriano.

Outros veículos normativos, igualmente relacionados ao tema das classificações, merecem destaque. Criados com o objetivo de elucidarem o conteúdo das normas jurídicas de classificação acima mencionadas, tais dispositivos possuem alcance distinto daquelas. Não se encontram aptos para inovarem no ordenamento jurídico nacional e, por essa razão, encontram-se inseridos no ordenamento jurídico pátrio por instrumentos legais de inferior hierarquia.

É o que se observa das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, atualmente veiculadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 8 de fevereiro de 2018, dos Pareceres de Classificação emitidos pela Organização Mundial das Aduanas, internalizados e atualizados pela Instrução Normativa RFB nº 1.926, de 16 de março de 2020, das Soluções de Consulta de Classificação de Mercadorias da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal e autorizadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, além dos ditames de Classificação do Mercosul, veiculados pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3, de 10 de novembro de 2020.

Além disso, temos as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, que prestam ao direcionamento da forma pela qual deve ser, em cotejo às regras supramencionadas, estabelecida a válida interpretação, aplicável a determinado caso concreto.

No presente caso, a fiscalização se utilizou da RG1, denominada regra geral, oriunda das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, para reclassificar os produtos relativos a águas de colônia e desodorantes, além de óleos e hidratantes.

E, como dito na decisão de primeira instância: a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em uma posição da tabela, em conformidade com o texto desta posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos, como acima visto, referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL, cuja eleição segue as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

A Regra nº 3 incide quando pareça que a mercadoria possa restar classificada em duas ou mais posições, enquanto a Regra nº 4 contempla hipótese onde as mercadorias não possam ser classificadas por aplicação das regras nrs. 1 a 3. Já a Regra nº 5 recai sobre mercadorias nela especificadas, inaplicáveis ao presente.

A Regra Geral de Interpretação nº 3 parte a, estabelece que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Ora, se existe uma posição em que o produto encontra-se literalmente mencionado, não se pode aplicar esta regra de forma a tentar classificá-lo em um item constante de uma outra subposição. O específico, neste caso, é a subposição em que o produto está textualmente indicado, diferentemente do que afirma o impugnante. Classificar, portanto, exige primeiramente verificar, em um mesmo capítulo ou posição, os textos das subposições, pois estes são determinantes para a classificação. Só após definir a subposição, é que se passa aos itens que a compõem.

E, segue, com razão, quando afirma que as manifestações de institutos técnicos, no que diz respeito especificamente à classificação fiscal de produtos, configuram-se apenas como opiniões sem qualquer prevalência. Na verdade, essa atividade de classificação fiscal deve ser feita, como já dito, consoante as regras do Sistema Harmonizado (SH), cuja competência é legalmente atribuída, com exclusividade, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus setores especializados e autoridades fiscais respectivas. Podem tais autoridades, quando considerarem necessário, solicitar

assistência de profissional técnico para a identificação da natureza e ou a quantificação das mercadorias/produtos a serem classificados, sem que isto implique a perda da exclusividade/competência legal para exercer a classificação propriamente dita do produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A classificação fiscal, logo, segue o raciocínio embasado pelo trinômio: i) conhecimento técnico do produto (especialmente composição química); ii) adoção de uma das classificações contidas no Sistema Harmonizado que mais se enquadra no descritivo do produto; iii) no caso de quaisquer dúvidas, bem como no caso de inexistência de descrição exata do produto, utilização das notas explicativas, pareceres da OMA, e ferramentas jurídicas capazes de embasar possível solução.

Da controvérsia

Cinge-se o debate na classificação fiscal sobre as embarcações com motor fora-deborda, considerando que a fiscalização concordou que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte para embarcações com motor interno está correta – NCM 8903.92.00.

Demonstra-se melhor as classificações debatidas através do seguinte quadro:

Contribuinte	Fiscalização
89.06 Outras embarcações, incluindo os navios de guerra e os barcos salva-vidas, exceto os barcos a remos. 8906.90.00 - Outras	89. Embarcações e estruturas flutuantes. 89.03 lates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte; barcos a remos e canoas. 8903.1- Barcos infláveis, mesmo com casco rígido: 8903.2- Barcos à vela, exceto os infláveis, mesmo com motor auxiliar: 8903.3- Barcos a motor, exceto os infláveis, não equipados com motor fora de borda: 8903.9 - Outros:

Para melhor dirimir a questão, entendo que bem caminhou a decisão de primeira instância. A solução adotada e posicionamento quanto à regra geral de interpretação a ser seguida para definição da classificação fiscal do caso em comento, a DRJ adotou a RGI 3A, em que delimita que, podendo a mercadoria ser classificada em duas ou mais posições, prevalece a mais específica sobre a genérica:

RGI/SH – 3.a: A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos

ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Nota-se que é notória a especificidade e o casamento dos produtos fabricados pelo contribuinte com a classificação fiscal adotada pela fiscalização, considerando que, evidentemente, se enquadram como lates e outros barcos e embarcações de recreio ou de esporte, e não meramente como “outras embarcações, inclusive navios de guerra...”, como se nota abaixo, da imagem extraída do site do contribuinte:



Como enfatizado pela DRJ, “Inegavelmente são embarcações de recreio com motor fora da borda. Tal perfil, traçado pela Autoridade Fiscal, não foi contraditado pela Impugnante.”, e, portanto, não há que se falar na classificação adotada pelo contribuinte, mas sim correta aquela eleita pela fiscalização.

Ademais, quanto ao argumento da validade da denúncia espontânea, afirma o contribuinte que a retificação das declarações foram realizadas após o prazo de 120 dias do procedimento fiscalizatório, e que deveria valer-se do artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Conforme expressamente dispõe respectivo normativo, não é possível se considerar denúncia espontânea a retificação de documentos fiscais ou contábeis – em reconhecimento do erro apontado pela fiscalização quando já INICIADO procedimento fiscalizatório, de modo que, as afirmativas apresentadas em sede de recurso voluntário não comportam qualquer sentido porque

não há respectivo marco temporal relação com o prazo de 120 do procedimento fiscalizatório, conforme alegado.

E, enfim, é incoerente o pedido cumulado de reconhecimento da denúncia espontânea – em que basicamente é afirmado que a classificação correta é aquela adotada pela fiscalização, com a defesa da classificação fiscal adotada pelo contribuinte, sem qualquer embasamento probatório ou controvérsia relativa ao iter percorrido para a classificação fiscal.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro