



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.720734/2014-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.427 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2022
Recorrente GERALDO N RECKTENWALD & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2013

ALEGAÇÕES DAS PARTES. NÃO APRECIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora não está obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. POSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF N. 163.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Súmula CARF nº 163, a autoridade julgadora poderá, de forma fundamentada, indeferir o pedido de realização de perícia sempre que entendê-la desnecessária para o julgamento do processo, sem que isso caracterize cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2013

PLATAFORMAS BASCULANTES OU FIXAS. ACOPLAMENTO AO SISTEMA HIDRÁULICO DO TRATOR. TRANSPORTE DE INSUMOS AGRÍCOLAS. POSIÇÃO 84.28.

As plataformas, basculantes ou fixas, projetadas para serem acopladas aos braços do levante hidráulico, com engate no terceiro ponto de tratores agrícolas, com utilização principal no transporte de insumos agrícolas (plataformas basculantes ou fixas) e vários outros tipos de materiais utilizados no meio rural (como postes, no caso das plataformas fixas), se classificam, por força da RGI-1, combinada com a RGI-6 e com a RGC-1, no código NCM 8428.90.90.

GUINCHOS FIXOS, COM REGULAGEM MANUAL OU HIDRÁULICA. ACOPLAMENTO AO SISTEMA HIDRÁULICO DO TRATOR. TRANSPORTE DE INSUMOS AGRÍCOLAS. POSIÇÃO 84.28.

Os guinchos fixos, com regulagem manual ou com regulagem hidráulica, projetados para serem acoplados ao sistema hidráulico do trator, usando o terceiro ponto como fixação e estabilização do chassi do equipamento, com

utilização principal para o levantamento de sacos bag ou “big bag”, para alimentação de semeadeira ou mesmo para o seu transporte, se classificam, por força da RGI-1, combinada com a RGI-3c, com a RGI-6 e com a RGC-1, no código NCM 8428.90.90.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário a fim de tornar parcialmente insubsistente o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização, tendo em vista que as plataformas, basculantes ou fixas, e o guinchos, com controle manual ou com controle hidráulico, se classificam no Código NCM-SH 8428.90.90, e não no código NCM-SH 7326.90.90, como entendeu a Fiscalização ao lavrar o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 661 a 681) interposto em 14/01/2021 contra decisão proferida no Acórdão 108-005.919 - 27ª Turma da DRJ08, de 24 de novembro de 2020 (e-fls. 643 a 658), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 932.652,14 (novecentos e trinta e dois mil, seiscentos e cinquenta e dois reais, e quatorze centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme “Demonstrativo do Crédito Tributário” (e-fl. 2)

Constam na “Descrição dos Fatos” (e-fls. 305 e 308) as seguintes infrações à legislação:

0001 - PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI

Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produtos tributados, com

falta, insuficiência de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota.

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação Fiscal anexo.

0002 - RESSARCIMENTO INDEVIDO DO IPI RESSARCIMENTO INDEVIDO DO IPI - CRÉDITO NÃO PASSÍVEL DE RESSARCIMENTO

O estabelecimento industrial recebeu indevidamente a título de ressarcimento de IPI, créditos do imposto referentes a insumos (MP, PI, ME).

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação Fiscal anexo.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 310/334) que instrui o auto de infração traz, em suma, as seguintes informações:

1- Escopo

O procedimento fiscal no estabelecimento industrial teve por escopo a auditoria dos créditos de IPI solicitados em ressarcimento por meio de documento eletrônico PER/DCOMP, correspondentes aos períodos abrangidos pelo 1º trimestre de 2009 até o 4º trimestre de 2013.

A empresa é fabricante de implementos agrícolas, suas partes e peças, dentre outros produtos. Produz carretas agrícolas, vagão forrageiro, distribuidor de adubo orgânico, distribuidores de adubo, uréia e sementes, arados subsolador, guincho big bag, guincho para trator com regulador manual ou com pistão hidráulico, plataforma fixa ou basculante, roçadeira, concha, perfurador de solo, plaina e grampo limpador de solo, triturador, picador, ensiladeira, debulhador, toldo e parachoque para trator e o forno para frituras e cozimento.

Constatou-se que o estabelecimento, ao dar saída a determinados produtos (plataforma basculante com lâmina, plataforma fixa, guincho para trator com regulagem manual, guincho para trator com pistão hidráulico, forno para frituras e cozimentos e partes e peças dos produtos que industrializa), o fez com erros de classificação fiscal e/ou alíquota, não destacando devidamente o IPI.

2- Plataformas

A plataforma basculante com lâmina é utilizada, principalmente, no transporte de insumos agrícolas (adubos, cereais, sementes, silagem). É acoplada aos braços do levante hidráulico e engate no 3º ponto de tratores agrícolas.

A plataforma fixa é utilizada no transporte e movimentação de vários tipos de matérias (adubos, sementes, postes) no meio rural. É acoplada aos braços do levante hidráulico e engate no 3º ponto de tratores agrícolas.

A plataforma basculante com lâmina e a plataforma fixa dependem do trator para executarem suas funções. Sem o seu acoplamento ao trator não executam qualquer ação.

Quando da saída de plataforma basculante com lâmina e de plataforma fixa, a empresa adotou até 16/06/2011, de forma incorreta, a classificação fiscal 8716.20.00 e, posteriormente, o código 8436.80.00.

A classificação fiscal 8716.20.00 encontra-se inserida na Seção XVII (Material de Transporte) da TIPI. A posição 87.16 refere-se aos “reboques e semirreboques, para quaisquer veículos; outros veículos não autopropulsados; suas partes”. O código 8716.20.00 abriga os “reboques e semirreboques, autocarregáveis ou autodescarregáveis, para usos agrícolas”. As NESH da posição 87.16 esclarecem que se tratam de “veículos”. Tendo em vista que as plataformas não se tratam de veículos, fica claro que não devem ser classificadas no código 8716.20.00.

A classificação fiscal 8436.80.00 refere-se a “outras máquinas e aparelhos” da posição 84.36 (outras máquinas e aparelhos para agricultura, horticultura, silvicultura, avicultura ou apicultura, incluídos os germinadores equipados com dispositivos mecânicos ou térmicos e as chocadeiras e criadeiras para avicultura).

O produto denominado plataforma não se trata de máquina ou de aparelho conforme restringe a posição 8436. A plataforma trata-se de equipamento concebido para ser acoplado ao trator, sendo suas funcionalidades exercidas por meio do trator. As plataformas por si só não executam qualquer operação de forma autônoma; dependem para isto do trator. Portanto, o produto não pode ser classificado no código 8436.80.00.

Tendo em vista que as plataformas não se caracterizam como máquina, aparelho ou partes do Capítulo 84, inexistindo posição fiscal específica para as plataformas produzidas pelo contribuinte, deve-se, então, seguir o regime da matéria constitutiva, constante do Capítulo 73 da TIPI (obras de ferro fundido, ferro ou aço).

As NESH do Capítulo 73 e da posição 73.26 esclarecem: “O presente Capítulo abrange, nas posições 73.01 a 73.24, um certo número de obras bem determinadas e, nas posições 73.25 e 73.26, um conjunto de obras não referidas nos Capítulos 82 e 83 nem incluídas em outros Capítulos da Nomenclatura, de ferro fundido (tal como definido na Nota 1 do presente Capítulo), ferro ou aço”.

Como no Capítulo 73 não existe posição específica para as plataformas, resta classificar o produto na posição residual 73.26 (outras obras de ferro ou aço).

Neste mesmo sentido já houve manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação através dos Despachos Homologatórios CST (DCM) nº 300/89, publicado no DOU de 09/08/1989, e CST (DCM) nº 233/92, publicado no DOU de 13/08/1992, que classificaram no código 7326.90.9999, respectivamente, o produto “plataforma para trator, com estrutura metálica e assoalho de madeira, própria para acoplar no hidráulico do trator, ficando suspensa na parte traseira deste, para transporte de produtos na agricultura” e o produto “plataforma basculante, de aço, acoplável ao sistema hidráulico do trator, com engate no 3º ponto, própria para transporte de pequenas cargas, principalmente na área agrícola”. As plataformas aqui em questão tratam-se de produtos idênticos aos dos despachos homologatórios citados.

3- Guincho para trator com regulagem manual e guincho para trator com pistão hidráulico

O guincho para trator com regulagem manual e o guincho para trator com pistão hidráulico tratam-se de equipamentos de uso agrícola, empregados no processo de levantamento de sacos big-bag para a alimentação de sementeiras de pequeno porte. Também utilizados para a organização de produtos dentro de galpões ou pavilhões da propriedade rural. Os guinchos são acoplados aos braços do levante hidráulico e engate no 3º ponto de tratores agrícolas.

Quando da saída dos produtos denominados comercialmente de guincho para trator com regulagem manual e de guincho para trator com pistão hidráulico, a empresa adotou até 13/04/2011, de forma incorreta, a classificação fiscal 8426.20.00; no período de 13/04/2011 a 16/10/2012, as classificações 8432.80.00 e 8428.90.90, e o código 8436.80.00, a partir de 16/10/2012.

As classificações fiscais adotadas encontram-se inseridas na Seção XVI da TIPI (Máquinas e Aparelhos, Equipamentos Elétrico, e suas Partes; Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Som, Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Imagens e de Som em Televisão, e suas Partes e Acessórios).

Conforme definição constante das NESH da posição 84.25 (talhas cadernais e moitões, guinchos e cabrestantes, macacos), verifica-se que os elementos que caracterizam um guincho não são encontrados nos produtos denominados de “guincho para trator com regulagem manual” e “guincho para trator com pistão hidráulico”.

A posição 84.26 refere-se a “cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros pórticos e carros-guindastes”. O código 8426.20.00 abriga “guindastes de torre”. As NESH da posição 84.26 esclarecem que “A maior parte das máquinas da presente posição contêm geralmente, no seu mecanismo, talhas, cadernais e moitões, guinchos ou macacos, e a sua estrutura se compõe freqüentemente de construções metálicas de importância considerável”.

Ante as definições contidas nas NESH e consoante especificações apresentadas pelo contribuinte, verifica-se que os produtos denominados de guincho não se tratam de guindaste de torre e tampouco guardam semelhança com os demais produtos da posição 84.26.

A posição 84.28 refere-se a “outras máquinas e aparelhos de elevação, de carga, de descarga ou de movimentação (por exemplo: elevadores ou ascensores, escadas rolantes, transportadores, teleféricos)”. O código 8428.90.90 abriga as “outras máquinas e aparelhos – outros” que não os demais da posição 8428.90. As NESH da posição 84.28 esclarecem que esta abrange uma grande variedade de máquinas ou aparelhos que permitem executar mecanicamente, sem distinção de seu campo de utilização, todas as operações de movimentação de materiais, mercadorias, etc. (elevação, deslocamento, carga, descarga, etc), incluídos os aparelhos semelhantes para pessoas.

Ante as informações das NESH, vê-se que os “guinchos” também não podem ser classificados no código 8428.90.90, pois não se tratam das máquinas e aparelhos alcançados pela posição 8428; não se tratam de aparelhos de ação contínua; não se encontram relacionados dentre os aparelhos de ação descontínua e nem dentre os outros aparelhos especiais de movimentação.

A classificação fiscal 8432.80.00 refere-se a “outras máquinas e aparelhos” da posição 84.32 (máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados ou para campos de esporte). O texto da posição 8432 não inclui os produtos que se analisa, tendo em vista que o “guincho” não se destina a efetuar o preparo ou o trabalho do solo ou para cultura. As NESH da posição 84.32 esclarecem que esta engloba, qualquer que seja o seu modo de tração, as máquinas, aparelhos e instrumentos, de uso agrícola, hortícola ou florestal que, substituindo as ferramentas manuais, permitem realizar uma ou várias das operações de cultura que a seguir são mencionadas.

A classificação fiscal 8436.80.00 refere-se a “outras máquinas e aparelhos” da posição 84.36 (outras máquinas e aparelhos para agricultura, horticultura, silvicultura, avicultura ou apicultura, incluídos os germinadores equipados com dispositivos mecânicos ou térmicos e as chocadeiras e criadeiras para avicultura).

Os produtos denominados de “guinchos” não se tratam de máquinas ou de aparelhos conforme restringe a posição 84.36. Os “guinchos” em questão não executam operação de levantamento por si só. Trata-se de um equipamento que, para executar sua função, necessita ser acoplado ao trator. O seu funcionamento se dá com o acionamento dos braços hidráulicos do trator que, quando acionados, levantam ou abaixam o “guincho” e conseqüentemente a carga. É através do trator que se executam as operações com a utilização destes equipamentos. Portanto, o produto não pode ser classificado no código 8436.80.00.

Os “guinchos” não possuem nenhuma característica dos aparelhos de elevação, nem de suas partes e peças, classificados no Capítulo 84. Inexistindo posição específica, devem, então, seguir o regime da matéria constitutiva, constante do Capítulo 73 da TIPI (obras de ferro fundido, ferro ou aço).

Neste mesmo sentido já houve manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação através do Parecer CST (DCM) nº 838/90 (DOU de 14/08/1990), que classificou no código 7326.90.9999 o produto “armação de ferro (redondo, laminado e cantoneira), com 2,25m de comprimento, constituída de um braço com olhal na extremidade, onde se encaixa um gancho, e uma base que se acopla a um sistema hidráulico que, quando acionado, levanta e abaixa a armação, própria para ser montada em trator para transportes gerais no campo”, comercialmente denominado “Guincho para Hidráulico do Trator” ou “Guindaste Pescoço de Ganso”.

Os “guinchos” fabricados pelo contribuinte tratam-se de produtos semelhantes ao do parecer acima. Portanto, a classificação fiscal correta para o guincho para trator com regulagem manual e para o guincho para trator com pistão hidráulico é a 7326.90.90.

4- Outros produtos

Outros produtos saídos com classificação fiscal e/ou alíquota incorretas foram “partes e peças” e “fornos para fritura e cozimento”.

Em relação a “partes e peças”, verificou-se que o contribuinte ora utilizou indevidamente a classificação fiscal do produto final, ora não informou a classificação fiscal e, em alguns casos, classificou corretamente mas atribuindo alíquota zero. Estes componentes possuem

classificação fiscal própria e distinta daquela dos produtos dos quais constituem partes e peças.

Em relação ao “forno para frituras e cozimento”, o contribuinte adotava indevidamente a classificação fiscal 8417.80.90, com alíquota zero. A posição 84.17 refere-se aos “fornos industriais ou de laboratório, incluindo os incineradores, não elétricos”. Ocorre que o produto não se trata de forno e não se destina ao uso industrial ou de laboratório.

Em tal “forno”, utiliza-se combustível sólido (lenha ou carvão), que é depositado na fornalha localizada na parte inferior do equipamento. Por sua vez, a parte superior trata-se de uma panela onde o alimento é frito ou cozido. A classificação fiscal correta para o produto é a 7321.19.00 cuja alíquota era de 10% para o IPI. A posição 73.21 corresponde aos “aquecedores de ambiente, caldeiras de fornalha, fogões de cozinha (incluindo os que possam ser utilizados acessoriamente no aquecimento central), churrasqueiras (grelhadores), braseiras, fogareiros a gás, aquecedores de pratos, e aparelhos não elétricos semelhantes, de uso doméstico, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço”.

5- Reconstituição da escrita

Elaborou-se o Demonstrativo de Apuração de IPI não Lançado/Lançado a Menor (e-fls. 76/276), no qual foram relacionados, por nota fiscal de saída, o valor do IPI que deixou de ser lançado em virtude de erro de classificação fiscal e/ou alíquota.

Em seguida, procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal, com a conseqüente correção dos saldos, conforme Planilhas de Reconstituição de Escrita de IPI (e-fls. 293/300) e Demonstrativo de Apuração do Ressarcimento de Créditos de IPI (e-fls. 301/302).

Desta maneira, os saldos credores originalmente apurados foram reduzidos, ocasionando saldos devedores em alguns períodos, cujos correspondentes créditos tributários foram constituídos com o auto de infração.

Cientificada do lançamento em 05/05/2014, a empresa autuada apresentou impugnação em 30/05/2014 (e-fls. 338/375). Em síntese, alegou as seguintes razões de defesa:

I- Desistência de impugnar parte do lançamento

Apesar de não concordar com a acusação fiscal no que se refere ao erro de classificação para os itens “forno para frituras e cozimento” e “partes e peças diversas”, a impugnante deixa de contestar os respectivos lançamentos, pois não há interesse econômico na instauração do litígio administrativo. Assim, a discussão segue restrita aos produtos denominados “plataformas” e “guinchos”.

Fazendo uso do desconto de 50% do valor da multa para pagamento dentro do prazo de defesa, recolheu-se a integralidade da Multa de Ofício, no valor total de R\$ 5.969,29.

Nestes termos, requer sejam tomadas as providências cabíveis para baixa nos sistemas de controle, relativamente à parte incontroversa do lançamento.

II- Classificação fiscal das “plataformas” e “guinchos”

São premissas sob as quais devem ser analisadas as classificações fiscais descritas no auto de infração:

- Premissa 1: a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado.
- Premissa 2: os produtos sob controvérsia somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referentes a produtos de uso agrícola, de modo que, caso a Fiscalização tenha classificado em outro capítulo, deve ser o auto de infração cancelado.
- Premissa 3: os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em um dos códigos da subposição 84.32 e, caso não tenha sido esta a posição adotada pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado.

A posição pretendida pela Fiscalização encontra-se dentro do Capítulo 73 (outras obras de ferro fundido, ferro ou aço). Da observância de todas as subposições do Capítulo 73, combinado com as notas explicativas, verifica-se que não há como se fazer qualquer relação com os equipamentos comercializados pela impugnante. Cabe aplicar, desta forma, a primeira premissa: a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado.

Traz à colação diversas soluções de consultas da Receita Federal do Brasil, nas quais demonstram-se quais equipamentos devem ser classificados no código 7326.90.90 da NBM/SH. Uma vez que nelas não há qualquer referência ou vinculação com produtos agrícolas, é aplicável a segunda premissa, pela qual “os produtos somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola, de modo que caso a Fiscalização tenha classificado em outro capítulo, deve ser o auto de infração cancelado.

Da leitura das NESH da Seção XVI, que trata dos equipamentos indicados na posição 84.32, e em comparação com os conceitos anteriormente citados, é possível concluir que:

- i- Os aparelhos denominados plataformas/guinchos são considerados máquinas para efeito de enquadramento (Nota 5).
- ii- Em que pese o trator e a plataforma/guincho possuírem funções diferentes, quando acopladas passam a desempenhar uma função determinada e específica (Nota 4).
- iii- O conjunto deve ser classificado na posição principal que desempenhe (Nota 3).

As Notas Explicativas são claras no sentido de que, quando duas ou mais máquinas são conectadas, a classificação deve ser realizada na posição da função principal desempenhada pelo conjunto. Daí aplicar-se o conceito estabelecido na terceira premissa: os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em uma das subposições da 84.32 e, caso a Fiscalização tenha adotado entendimento diverso, o auto de infração deve ser cancelado.

Não pode a Fiscalização se restringir, única e exclusivamente, ao intuito arrecadatório, mas deve se pautar de acordo com as normas legais e aplicáveis. No que se refere à classificação fiscal, deve-se sempre realizar uma análise detalhada dos produtos, buscando o seu enquadramento na hipótese legal mais condizente à realidade. A subsunção deve ser feita do fato à norma e não o contrário.

Ademais, a atuação deve se coadunar com a finalidade da norma aplicável, ou seja, deve analisar qual o fim que efetivamente buscou o legislador ao elaborar determinado mandamento e quais produtos/pessoas pretende atingir. Neste diapasão, não se pode comparar uma plataforma basculante ou um guincho hidráulico, aparelhos de alta complexidade de operação e tecnologia avançada que devem ser classificados em uma das posições do Capítulo 84, a um mero ralo de banheiro indicado no código NCM 7326.90.90.

O princípio da legalidade da tributação permeia todo o ato de aplicação da norma tributária ao caso concreto, exigindo não só que todos os elementos dos quais derivem a exigência tributária estejam previstos em lei, mas também que o fato hipoteticamente descrito seja de ocorrência comprovada e demonstrada no plano concreto. O lançamento ora combatido incide em manifesta ilegalidade, pois se baseia em presunções e dados distorcidos da realidade.

No mesmo sentido a doutrina e a jurisprudência administrativa se posicionam a favor da prevalência do princípio da verdade material.

Conforme se verifica dos documentos juntados à impugnação – DANFES (e-fls. 605/609) e Lista de Preços dos produtos comercializados (e-fls. 610/612) – é possível verificar que as mesmas mercadorias reclassificadas pela Fiscalização são sempre comercializadas dentro de uma das posições do Capítulo 84 da TIPI, com a aplicação da alíquota de 0%. Não há qualquer dúvida de que estes equipamentos devem ser sempre classificados dentre uma das posições do Capítulo 84, como vem sendo realizado por todas as indústrias do mesmo ramo de atuação da impugnante.

A Fiscalização, ao atribuir um tratamento desigual à impugnante, acaba por violar o princípio da isonomia e, conseqüentemente, o princípio da livre iniciativa (art. 170, CF).

III- Cumulação da multa de ofício com a multa pela falta de destaque na nota fiscal

O Fisco aplicou multa proporcional de 75% pela ausência do recolhimento do IPI e multa de 75% por ausência de lançamento do imposto. Ou seja, em uma situação em que existem divergências de interpretações e peculiaridades, e onde houve a mais completa colaboração do contribuinte durante o processo de fiscalização, cobra-se, apenas a título de multa, um montante de 150%, o que fere os mais comezinhos princípios consagrados em nosso ordenamento, dentre eles a vedação ao confisco.

Não é possível cumular a multa pelo não recolhimento de um imposto com aquela pela não escrituração ou destaque na nota fiscal de venda, sob pena de dupla punição para uma mesma infração, ou seja, o bis in idem, já de muito tempo repudiado pelos tribunais pátrios.

Se o contribuinte deixou de recolher o IPI em razão da legislação indicar a aplicação de alíquota zero para determinada operação, por óbvio que não realizou qualquer destaque do tributo. Ademais, importante apontar que a falta de destaque beneficiou o Fisco, haja vista que o adquirente deixou de tomar o crédito do imposto na referida operação.

Deve ser afastada a aplicação da multa por IPI não lançado, tendo em vista o posicionamento pacificado do CARF acerca da matéria e o respeito aos princípios do ordenamento jurídico.

IV- Perícia técnica

Caso sejam desconsideradas as razões apresentadas, a impugnante requer a realização de perícia técnica. Para tanto, indica o assistente técnico Carlos Varela, formulando os seguintes quesitos:

- a) Diga o Sr. Perito sob quais funções são utilizadas a “plataforma basculante” e a “plataforma fixa”. Como se dá o seu funcionamento?
- b) Diga o Sr. Perito se a “plataforma basculante” realiza a função de cavar. Como ocorre tal procedimento?
- c) Diga o Sr. Perito quais as funções do “guincho para trator com pistão hidráulico” e do “guincho para trator com regulagem”. Como se dá o seu funcionamento?
- d) Exemplifique o Sr. Perito quais equipamentos poderiam ser classificados no código 7326.9090.
- e) Exemplifique o Sr. Perito quais equipamentos poderiam ser classificados na posição 84.32.
- f) Com base na resposta do quesito anterior, seria possível o enquadramento da “plataforma basculante”, “plataforma fixa”, “guincho para trator com pistão hidráulico” e do “guincho para trator, com regulagem” na posição 84.32?

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 108-005.919 - 27ª Turma da DRJ08, resultou em uma decisão de improcedência da Impugnação, tendo se escorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a interessada não impugnou o lançamento relativamente à reclassificação fiscal dos “fornos para frituras e cozimento” e das “partes e peças diversas”, o qual reputa-se incontroverso;
- (b) que a ora recorrente também renunciou, tacitamente, à discussão acerca da descaracterização do enquadramento dos produtos em outros códigos NCM que não a posição 84.32, conforme consta do relatório fiscal;
- (c) que a controvérsia se restringe ao debate a respeito do enquadramento dos produtos na posição 7326 ou na posição 84.32, além de um questionamento quanto à aplicação da multa de ofício;
- (d) que as diligências e perícias visam, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de

convicção do julgador, conforme lhe faculta os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se prestando para servirem de meio de produção de provas cuja responsabilidade seria da ora recorrente;

- (e) que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da contenda, não se vislumbrando a necessidade de perícias;
- (f) que as respostas aos quesitos formulados pela impugnante em nada acrescentam às informações já existentes para a correta cognição do caso, devendo ser salientado que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos (§ 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972), não lhe sendo possível ser objeto de perícia técnica;
- (g) que o pedido de perícia não atende as exigências do art. 16, IV, do PAF, motivo pelo qual o pedido é considerado não formulado;
- (h) que as premissas estabelecidas pela ora recorrente para fins de construção da estrutura lógica de sua defesa argumentativa em relação à classificação fiscal não encontram respaldo nos atos normativos vigentes;
- (i) que as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado em nenhum momento determinam que a característica essencial, para efeitos de classificação fiscal de uma mercadoria, seja seu aspecto funcional;
- (j) que os textos das posições definem as características essenciais dos produtos que descrevem sem se prenderem, necessariamente, ao atributo “função”;
- (k) que o que define o enquadramento em uma posição da TIPI é o seu texto, nos exatos termos do que descreve, devendo ser considerada a função do produto unicamente se o texto assim indicar;
- (l) que há uma absoluta impropriedade na Premissa II estipulada pela ora recorrente;
- (m) que as verdadeiras premissas são as RGI/SH, que foram utilizadas pela interessada sob uma interpretação inadequada para chegar às conclusões que entendeu por bem nominá-las de “premissas”;
- (n) que a Premissa III é, em última instância, a própria conclusão pretendida pela impugnante, qual seja, o reconhecimento de que seus produtos classificam-se na posição 84.32;
- (o) que as plataformas e guinchos fabricados pela ora recorrente, por não atenderem às definições do texto da posição 84.32, clarificadas pelas respectivas notas explicativas, não podem ser classificados na indigitada posição;
- (p) que não havendo nenhuma outra posição no Capítulo 84 cujo texto seja compatível com as características das plataformas e guinchos em comento,

resta buscá-la em outro Capítulo da Nomenclatura, consoante empreendido pela Fiscalização;

- (q) que a reclamação de que não se pode comparar uma plataforma basculante ou um guincho hidráulico a um mero ralo de banheiro, todos classificáveis no código NCM 7326.90.90, não encontra eco sob a perspectiva das regras de classificação fiscal;
- (r) que a alegação de que outras empresas estariam utilizando códigos NCM localizados no Capítulo 84 para produtos similares é inadmissível como argumento para diminuir ou justificar o próprio erro; e
- (s) que não houve a alegada simultaneidade na imposição de penalidade relativa à multa proporcional de 75% pela ausência do recolhimento do IPI e à multa de 75% por ausência de lançamento do imposto.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário em 14/01/2021 (Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 659), argumentando, em síntese:

- (a) que a Decisão recorrida é nula, por manifesta ausência de motivação e de fundamentação (violação do inciso X do art. 93 da CF e do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999);
- (b) que a Decisão recorrida deveria necessariamente analisar, em sua fundamentação, a prova acerca dos fatos trazidas pela Contribuinte por ocasião de sua Reclamação Fiscal às fls. 338/613, porém, não o fez;
- (c) que a Decisão recorrida é nula, pelo cerceamento de defesa, caracterizado em razão do indeferimento da prova pericial;
- (d) que existem três premissas relevantes para a classificação das mercadorias que comercializa (plataforma basculante com lâmina, plataforma fixa, guincho para trator com pistão hidráulico e guincho para trator com regulagem manual): I. a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o Auto de Infração ser cancelado; II. os produtos comercializados pela impugnante somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola, de modo que, caso a Fiscalização tenha classificado em outro capítulo, deve ser o Auto de Infração cancelado; e III. Os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em uma das subposições da 84.32 e, caso não tenha sido esta a posição adotada pela Fiscalização, este Auto de Infração deve ser cancelado;
- (e) que essas premissas resumem, de forma clara e objetiva, as razões pelas quais está correto o enquadramento fiscal realizado pela recorrente;
- (f) que a interpretação do julgador *a quo*, que entendeu pela impertinência da classificação na posição 84.32, é ilegal e absurda, sendo certo que a

classificação fiscal das mercadorias deve ocorrer sempre dentro da posição e respectiva subposição mais específica, considerando a característica essencial do produto, bem como a utilização a que se destina o bem;

- (g) que todos os equipamentos objeto da autuação se destinam à utilização nas atividades agrícolas, e todos eles devem ser acoplados em um trator durante seu uso, e, por isso, somente podem ser classificados em uma das subposições da posição NCM 84.32, onde estão as “máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados (relvados), ou para campos (desporto)”;
- (h) que basta a leitura dos itens que compõem a posição NCM 84.32, e as regras de interpretação trazidas pela NESH, antes transcritas, para se concluir que os produtos em tela estão vinculados a tal posição;
- (i) que, da observância das subposições da posição 73.26 “outras obras de ferro ou aço”, é possível ver que os produtos ali descritos não guardam relação com os aparelhos de uso agrícola vendidos pela recorrente;
- (j) que é descabido o argumento da Fiscalização de que deve ser afastada a classificação das plataformas/guinchos em uma das posições do Capítulo 84 em razão da plataforma/guincho somente possuir alguma função após ser acopladas ao trator, haja vista que as Notas Explicativas da NESH são claras no sentido de que, quando duas ou mais máquinas são conectadas, a classificação deve ser realizada na posição da função principal desempenhada pelo conjunto;
- (k) que é incabível a comparação de uma plataforma basculante ou um guincho hidráulico, aparelho de alta complexidade de operação e tecnologia avançada e destinados ao uso agrícola, que devem ser classificados em uma das posições do Capítulo 84 a um mero ralo de banheiro indicado no código NCM 7326.90.90;
- (l) que o lançamento ora combatido incide em manifesta ilegalidade, pois se baseia em generalizações para pretender desenquadrar um equipamento de uso exclusivamente agrícola da sua classificação própria, que possui uma tributação incentivada e destinada ao setor agrícola, para enquadrá-lo numa classificação genérica, juntamente com produtos supérfluos e sujeitos a uma carga tributária maior;
- (m) que a classificação realizada pela recorrente (na posição 84.32) vem sendo praticada por todas as demais empresas do setor, exatamente por ser a correta; e
- (n) que a Fiscalização, ao atribuir tratamento desigual somente para equipamentos comercializados pela recorrente, acaba por violar o princípio da isonomia e, conseqüentemente, o princípio da livre iniciativa.

É o relatório.

Fl. 14 do Acórdão n.º 3401-011.427 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11070.720734/2014-13

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário, apresentado antes mesmo de a recorrente ter sido formalmente notificada do resultado do julgamento da Impugnação (ver Despacho de Encaminhamento na e-fl. 685), é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Do escopo da lide

Conforme relatado, a ora recorrente decidiu impugnar apenas parte do Auto de Infração lavrado pela Fiscalização, de tal sorte que a lide foi instaurada tão somente em relação à classificação fiscal de quatro produtos por ela industrializados, a saber:

1. Plataforma basculante com lâmina;
2. Plataforma fixa;
3. Guincho para trator com pistão hidráulico; e
4. Guincho para trator com regulagem manual.

A ora recorrente impugnou, também, uma suposta cumulação da multa de ofício com a multa pela falta de destaque na nota fiscal.

Após a decisão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação, a recorrente apresentou razões recursais contestando, mais uma vez, a classificação fiscal desses quatro produtos acima referidos, não mais se manifestando, porém, sobre a suposta cumulação de multas. Além disso, a recorrente reclamou, em seu Recurso Voluntário, de nulidade da Decisão recorrida, alegando manifesta ausência de motivação e de fundamentação (violação do inciso X do art. 93 da CF e do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999), bem como cerceamento do direito de defesa (caracterizado pelo indeferimento da prova pericial).

Diante disso, as matérias enviadas para análise deste Colegiado, e que fazem parte da presente lide nesta etapa processual, dizem respeito à caracterização das duas nulidades alegadas pela recorrente e à classificação fiscal de quatro produtos industrializados pela recorrente (plataforma basculante com lâmina, plataforma fixa, guincho para trator com pistão hidráulico e guincho para trator com regulagem manual).

Da nulidade da Decisão recorrida por falta de motivação e fundamentação

A recorrente alega, preliminarmente, que “a decisão recorrida padece de nulidade por manifesta ausência de fundamentação, pois sequer analisou ou teceu qualquer referência às provas e argumentos apresentados na Impugnação”.

Reclama que “o julgador de primeira instância se limitou a afirmar que a Recorrente não trouxe qualquer fato ou argumento capaz de desconstituir o entendimento da Autoridade Fiscal, porém sequer considerou o requerimento de perícia, o qual certificaria que a

Recorrente efetuou a aplicação das classificações fiscais corretas considerando as características técnicas dos equipamentos agrícolas em pauta”, e que, por isso, “a decisão recorrida deixou de atender ao Princípio da Motivação das Decisões Administrativas, positivado no ordenamento jurídico pátrio no artigo 93, X da Constituição Federal”.

Mas a razão não assiste a recorrente.

A **uma**, porque não está correta a afirmação de que “o julgador de primeira instância se limitou a afirmar que a Recorrente não trouxe qualquer fato ou argumento capaz de desconstituir o entendimento da Autoridade Fiscal”.

Ao analisar a classificação fiscal dos produtos sob litígio, a DRJ, inicialmente, procurou demonstrar o equívoco das premissas estabelecidas pela recorrente, para depois afastar, de forma fundamentada e motivada, à luz das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, a classificação fiscal pretendida pela recorrente (posição 84.32), concordando, por fim, com os procedimentos empreendidos pela Fiscalização. Observe-se o que consta no Acórdão recorrido:

4- CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS “PLATAFORMAS” E “GUINCHOS” PRODUZIDOS PELO ESTABELECIMENTO

Na construção da estrutura lógica de sua defesa argumentativa, a impugnante estabelece três premissas básicas para desenvolver seu raciocínio, assim resumidas (e-fl. 355):

III.4. RESUMO DAS PREMISSAS FIXADAS

São premissas sob as quais devem ser analisadas as operações descritas no Auto de Infração:

PREMISSA I: a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado;

PREMISSA II: os produtos comercializados pela Impugnante somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola, de modo que, caso a Fiscalização tenha classificado em outro capítulo, deve ser o auto de infração cancelado.

PREMISSA III: os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em uma das subposições da 8432 e, caso não tenha sido esta a posição adotada pela Fiscalização, este Auto de Infração deve ser/ cancelado.

Todavia, tais premissas não encontram respaldo nos normativos vigentes. As mesmas foram estabelecidas pela própria interessada, utilizando-se de uma interpretação enviesada da legislação aplicável.

A primeira premissa estaria fundamentada nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH). Após citar as seis regras gerais, a impugnante assevera (e-fls. 346/347):

Da leitura das referidas regras, é possível verificar de forma cristalina que a classificação deve sempre buscar a posição/subposição mais específica levando em consideração principalmente a funcionalidade da mercadoria, ou seja, deve-

se tomar como base sempre a essência do produto, de modo que seja preservada a função para a qual foi originalmente concebido. (destacou-se)

Ocorre que as regras em nenhum momento determinam que a característica essencial, para efeitos de classificação fiscal de uma mercadoria, seja seu aspecto funcional. A literalidade da norma é suficientemente clara quando a Regra nº 1 define que “a classificação é **determinada pelos textos** das posições e das Notas de Seção e de Capítulo”, não havendo sequer sugestão de que o vocábulo “textos” tenha que se referir ao atributo “função” da mercadoria. Nas regras subseqüentes, inexistente qualquer menção a uma possível preponderância da característica funcional do produto a ser classificado.

Com efeito, os textos das posições definem as características essenciais dos produtos que descrevem sem se prenderem, necessariamente, ao atributo “função”. Como tal, veja-se as posições do Capítulo 39, especificamente as de 39.01 a 39.14, cujos produtos são identificados essencialmente pela sua composição (v.g. tipo de polímero). Em seus desdobramentos em subposições e itens, outras propriedades assumem características essenciais como densidade, granulometria e outras propriedades físicas ou químicas.

Por sua vez, no Capítulo 84, apenas para exemplificar, verifica-se que nas posições 84.07 e 84.08, a característica essencial que os distingue é o tipo de ignição (motores de explosão versus motores de compressão).

Portanto, o que define o enquadramento em uma posição da TIPI é o seu texto, nos exatos termos do que descreve, devendo ser considerada a função do produto unicamente se o texto assim indicar. Neste sentido, a Premissa I estipulada pela interessada (a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria) só será admissível se levados em conta os esclarecimentos acima.

Por oportuno, cabe lembrar que a classificação deve ser fixada, primeiramente, pela definição de sua posição, dentre aquelas passíveis de aplicação. Somente após é que a subposição, dentre aquelas contidas na posição identificada, poderá ser estabelecida.

Quanto à segunda premissa, a de que os produtos sob controvérsia “somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola”, cumpre ressaltar novamente que as normas aplicáveis não permitem esta interpretação, inclusive porque, como visto, o que define a posição é o seu texto na Nomenclatura, inexistindo, obrigatoriamente, uma vinculação com a função do produto a classificar. Nota-se, então, a absoluta impropriedade da Premissa II estipulada pela interessada.

A impugnante pretende classificar seus produtos na posição 84.32, cujo texto descreve: “máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados (relvados) ou para campos de esporte”. Com isso, estabelece sua terceira premissa.

Na realidade, constata-se que as denominadas “premissas” não são premissas, mas resultados da análise que a impugnante pretende seja prevacente. Premissas são hipóteses ou pressupostos considerados verdades, a partir das quais formam-se conclusões. Nesta óptica, as verdadeiras premissas são as regras da RGI/SH, que foram utilizadas pela interessada sob uma interpretação inadequada, conforme examinado até aqui, para chegar às conclusões que entendeu por bem nominá-las de “premissas”.

Observe-se que a Premissa III é, em última instância, a própria conclusão pretendida pela impugnante, qual seja, o reconhecimento de que seus produtos classificam-se na posição 84.32.

Desta forma, haja vista a impertinência das ditas Premissas I e II, a questão toda cinge-se em saber se a posição 84.32 é a mais apropriada ao caso, à luz da correta aplicação das RGI/SH.

As NESH referentes à posição 84.32 especifica o que se entende por “máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados (relvados) ou para campos de esporte”, abrangidas pela mesma. Consta ali:

A presente posição engloba, qualquer que seja o seu modo de tração, as máquinas, aparelhos e instrumentos, de uso agrícola, hortícola ou florestal que, substituindo as ferramentas manuais, permitem realizar uma ou várias das operações de cultura a seguir mencionadas: (grifou-se)

I. Preparação do solo para cultura: arroteamento, cava, lavra, destorroamento, etc.

II. Distribuição de adubos (fertilizantes) ou espalhamento de produtos de correção do solo.

III. Plantação e semeadura (sementeira).

IV. Limpeza e manutenção do solo durante o período de crescimento das plantas (segunda cava, sacha, monda, etc.).

De acordo com a descrição dos equipamentos “plataforma basculante”, “plataforma fixa”, “guincho para trator com pistão hidráulico” e “guincho para trator, com regulagem”, trazida pelo relatório fiscal e pela impugnação, verifica-se que não se tratam de máquinas, aparelhos e instrumentos que, substituindo ferramentas manuais, permitem realizar uma ou várias das operações de cultura que as NESH mencionam.

As plataformas são equipamentos essencialmente destinados ao transporte dos produtos agrícolas e guinchos são utilizados para o levantamento de sacos big bag. Destarte, por não atenderem as definições do texto da posição 84.32, clarificadas pelas respectivas notas explicativas, tem-se por inviabilizada a possibilidade de classificá-los na indigitada posição.

Não havendo nenhuma outra posição, no Capítulo 84, cujo texto seja compatível com as características das plataformas e guinchos em comento, resta buscá-la em outro Capítulo da Nomenclatura, consoante empreendido pela Fiscalização.

A reclamação de que não se pode comparar uma plataforma basculante ou um guincho hidráulico a um mero ralo de banheiro, todos classificáveis no código NCM 7326.90.90, não encontra eco sob a perspectiva das regras de classificação fiscal. Não há critério distintivo para esta situação, uma vez que o código é residual em uma posição residual (outras obras de ferro ou aço).

Quanto à alegação de que outras empresas estariam utilizando códigos NCM localizados no Capítulo 84 para produtos similares, é inadmissível valer-se deste argumento no intuito de diminuir ou justificar o próprio erro. O erro de quem quer que seja não afasta a responsabilidade de quem comete outro semelhante.

Além disso, em face do sigilo fiscal, não cabe comentar a situação de terceiros neste processo, se houve, se há ou se haverá procedimento fiscal e/ou lavratura de auto de infração em relação aos mesmos.

A duas, porque não corresponde ao que se observa nos autos a acusação da recorrente de que o Acórdão recorrido “sequer analisou ou teceu qualquer referência às provas e argumentos apresentados na Impugnação”. A DRJ, conforme pode ser visto no excerto do voto do relator acima reproduzido, analisou e contrapôs aquilo que poderia influenciar a sua tomada de decisão, feita a partir da formação de sua convicção.

Sobre esse assunto, é preciso esclarecer que a autoridade julgadora não é obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada. É dessa forma que o STJ vem decidindo, a exemplo do que vemos nos EDcl no MS 21.315-DF:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decism.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016)

No caso dos autos, o Acórdão recorrido não se furtou de analisar os principais argumentos trazidos pela ora recorrente em sede de impugnação, tendo construído sua decisão com observância ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972 (que deve ser interpretado de acordo com o entendimento do STJ):

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

A três, porque também não é verdade que a DRJ deixou de considerar o requerimento de perícia formulado pela recorrente. A autoridade julgadora de primeira instância analisou o pedido e, de forma fundamentada, o negou, conforme podemos ver no excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, a seguir reproduzido:

3- REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS

Ao final, a impugnante peticiona nos seguintes termos (e-fl. 374):

Acaso sejam desconsideradas as razões apresentadas, o que se admite apenas por hipótese, o Impugnante pugna, deste já, pela realização de perícia técnica.

Para tanto indica o assistente técnico Carlos Varela e os seguintes quesitos:

(...)

Importa lembrar que o Decreto regulador do PAF aborda a questão no seu art. 16 e parágrafos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

A propósito de diligências e perícias, registre-se que estas visam, única e tão-somente, dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe faculta os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

Não se prestam a diligência ou a perícia para servirem de meios de produção de provas cuja responsabilidade é do encargo da impugnante. É ônus processual da interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública.

Ademais, entende-se que os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da contenda, não se vislumbrando a necessidade de perícias. As respostas aos quesitos formulados pela impugnante em nada acrescentam às informações já existentes para a correta cognição do caso, devendo ser salientado que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos (§ 1º do art. 30 do PAF), não lhe sendo possível ser objeto de perícia técnica.

Além de tudo, tem-se ainda que o pedido de perícia não atende as exigências do art. 16, IV, do PAF, motivo pelo qual o pedido é considerado não formulado.

Dessarte, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, tendo em vista que não restou caracterizada a alegada falta de motivação e fundamentação.

Da nulidade da Decisão recorrida pelo cerceamento do direito de defesa

A recorrente reclama, ainda em sede de preliminar, que mesmo que “tenha cumprido com os requisitos do art.16 do Decreto nº 70.235/72, inclusive com a apresentação do Rol de Quesitos na peça impugnatória (fl. 374), o pedido foi indeferido pelo julgador sem qualquer fundamentação plausível”.

Defende que “a perícia se destina justamente a uma avaliação técnica específica nos equipamentos agrícolas em pauta, a fim de demonstrar que eles atendem a todos elementos descritos na posição 84.32 e respectivas notas explicativas da NESH”.

Sustenta “que a negativa ao pedido de perícia quando não fundamentada infringe os princípios do contraditório e da ampla defesa, pois negado a recorrente a produção de todos os meios de prova, devendo se anulada a decisão de primeira instância e determinada a realização da perícia”.

Sem razão a recorrente. Não há o alegado cerceamento do direito de defesa no Acórdão recorrido porque não há falta de fundamentação na negativa de perícia feita pelo julgador *a quo*.

A DRJ justificou a negativa ao pedido de perícia formulado pela recorrente ponderando que as diligências e perícias visam “dirimir dúvidas com relação às provas carreadas ao processo, no sentido de subsidiar a formação de convicção do julgador, conforme lhe faculta os artigos 18 e 19 do Decreto nº 70.235/72”, e que “os elementos constantes dos autos são suficientes para o deslinde da contenda”.

Explicou ainda que “as respostas aos quesitos formulados pela impugnante em nada acrescentam às informações já existentes para a correta cognição do caso, devendo ser salientado que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos (§ 1º do art. 30 do PAF), não lhe sendo possível ser objeto de perícia técnica”.

Por fim, considerou que o pedido de perícia não atendia “às exigências do art. 16, IV, do PAF, motivo pelo qual o pedido é considerado não formulado”.

Como se percebe, a DRJ justificou o indeferimento do pedido de perícia, que, conforme o disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, faz parte de seu poder discricionário, o que afasta as alegações de cerceamento do direito de defesa trazidas pela recorrente.

É nesses termos que dispõe a Súmula CARF nº 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

Diante disso, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, alegada pela recorrente em razão de um cerceamento do direito de defesa que não restou caracterizado.

Da classificação fiscal das plataformas e guinchos produzidos pela recorrente

A recorrente defende a classificação fiscal das plataformas basculantes com lâmina, das plataformas fixas, dos guinchos para trator com pistão hidráulico e dos guinchos para trator com regulagem manual, produtos por ela industrializados e que se encontram sob litígio no presente processo, na posição 84.32 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, utilizando-se, para tanto, de três “premissas” que julga relevantes para a classificação dessas mercadorias:

PREMISSA I: a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado;

PREMISSA II: os produtos comercializados pela Impugnante somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola, de modo que, caso a Fiscalização tenha classificado em outro capítulo, deve ser o auto de infração cancelado.

PREMISSA III: os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em uma das subposições da 8432 e, caso não tenha sido esta a posição adotada pela Fiscalização, este Auto de Infração deve ser/ cancelado.

O que não explicou a recorrente é de onde foram retiradas essas “premissas” e nem qual é a base normativa que as sustenta. E nem poderia ter explicado, uma vez que não há qualquer sustentação para elas.

Ao insistir nessas “premissas”, suscitadas desde a impugnação ao Auto de Infração, a recorrente revela que não compreendeu a sistemática a ser observada para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, nomenclatura essa que se encontra baseada no Sistema Harmonizado. Por isso é preciso que esse ponto fique bem esclarecido antes que possamos continuar na análise da classificação fiscal dos produtos que se encontram sob litígio no presente processo.

Para fins de classificação fiscal de mercadorias sujeitas ao IPI, é preciso observar as disposições dos arts. 16 e 17 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 7.212, de 2010), que determinam que a classificação será feita de conformidade com as Regras Gerais de Interpretação – RGI, com as Regras Gerais Complementares – RGC e com

as Notas Complementares – NC, bem como deverão ser observadas, de forma subsidiária, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10) .

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Quanto às Regras Gerais de Interpretação e as Regras Gerais Complementares, as reproduzimos a seguir para que possamos analisar as “premissas” trazidas pela recorrente:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

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

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

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

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

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

a) Os estojos para câmeras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

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

REGRAS GERAIS COMPLEMENTARES (RGC)

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

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

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "*mutatis mutandis*", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Conforme podemos facilmente perceber das Regras Gerais de Interpretação acima reproduzidas, a primeira regra que deve ser observada é que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Em outras palavras, só poderemos cogitar na classificação de uma mercadoria em uma determinada posição quando essa mercadoria estiver abrangida pelo texto dessa posição, e, ao mesmo tempo, não estiver dali excluída em razão da existência de uma Nota de Seção ou de Capítulo.

No caso em que a mercadoria estiver abrangida no texto de mais de uma posição da NCM-SH, aplicamos a terceira Regra Geral de Interpretação (RGI-3a), que diz que, quando,

aparentemente, uma mercadoria puder ser classificada em duas ou mais posições, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Essa parece ter sido a inspiração da primeira “premissa” trazida pela recorrente, não obstante ela ter sido apresentada de forma distorcida:

PREMISSA I: a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica, sempre buscando a característica essencial da mercadoria e, em não sendo tal procedimento observado pela Fiscalização, deve o auto de infração ser cancelado;

Apesar de não estar incorreto dizer que a classificação deve ocorrer dentro da posição mais específica (pressupondo que haja duas ou mais posições possíveis), não é correta a afirmação de que a classificação considera, sempre, a característica essencial da mercadoria. O que precisa ser observado para que possamos saber se uma posição pode ou não abranger determinada mercadoria são os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. E havendo duas ou mais posições possíveis, aí sim buscaremos classificar a mercadoria na posição mais específica.

Outro aspecto que chama a atenção nessa primeira “premissa” trazida pela recorrente é que ela demonstra um certo descuido com a técnica quando afirma que “a classificação deve ocorrer dentro da posição e respectiva subposição mais específica”, como se não fosse preciso separar a classificação na posição da classificação na subposição da NCM-SH.

A leitura atenta das Regras Gerais de Interpretação e das Regras Gerais Complementares, mais especificamente da RGI-6 e da RGC-1, revelam que, primeiro, devemos classificar uma mercadoria em sua posição (observando, se for o caso, a posição mais específica), e, uma vez definida essa posição, devemos classificar a mercadoria em sua respectiva subposição (dentro da posição já definida e, se for o caso, observando a subposição mais específica). Encontrada a subposição, devemos verificar o item aplicável (dentro da subposição definida e, se for o caso, observando o item mais específico) e, após, o subitem (dentro do item definido e, se for o caso, observando o subitem mais específico). É por isso que a sexta Regra Geral de Interpretação diz que “apenas são comparáveis subposições do mesmo nível”, ao mesmo tempo que a primeira Regra Geral Complementar diz que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Diante do que foi exposto, resta clara a inadequação da primeira “premissa” trazida pela recorrente, que se encontra flagrantemente em desacordo com as regras de classificação da NCM-SH.

No que diz respeito à segunda “premissa” apresentada, ela carece não só de suporte normativo, mas também de suporte lógico. Ela fala que os produtos comercializados pela ora recorrente somente podem ser classificados dentro da posição e subposição referente a produtos de uso agrícola, mas não explica de onde saiu tal direcionamento. Aliás, essa afirmação é a própria conclusão que pretende a recorrente ver convalidada, e não uma premissa em si.

A terceira “premissa”, por sua vez, aparentemente joga com as palavras para mal interpretar o que dispõem as NESH da posição 84.32. A recorrente sustenta que “os equipamentos agrícolas, ainda que sejam engatados em um trator, devem ser classificados em uma das subposições da 84.32 e, caso não tenha sido esta a posição adotada pela Fiscalização, este Auto de Infração deve ser/ cancelado”. Mas não é isso o que diz as NESH da posição 84.32. Ali está expresso, tão somente, que **as máquinas que se classificam na posição 84.32**

continuarão sendo classificadas nessa posição mesmo se apresentadas com o trator, devendo o trator, nesses casos, ser classificado separadamente na posição 87.01.

Máquinas concebidas para serem utilizadas como equipamento intercambiável ou para serem rebocadas por um trator.

Algumas máquinas de uso agrícola, hortícola ou florestal (arados ou charruas, grades, etc.) destinam-se a serem unicamente puxadas ou empurradas pelo trator, ao qual se atrelam por um dispositivo de ligação (mesmo que contenha um dispositivo de elevação). Outras são acionadas pelo trator por meio de uma tomada de força de uso geral (cultivador rotativo, por exemplo). A montagem e a mudança das máquinas desta espécie efetua-se no campo, na fazenda ou na floresta. Todas estas máquinas continuam a se classificar na presente posição mesmo se apresentadas com o trator - quer sejam ou não montadas neste - enquanto que o trator se classifica separadamente na posição 87.01.

Demonstradas as impropriedades das “premissas” apresentadas nas razões recursais, e afastada a possibilidade de utilizá-las para fins de classificação fiscal das mercadorias, passemos a avaliar, à luz das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação fiscal defendida pela recorrente, que pretende ver os quatro produtos que se encontram sob litígio nos presentes autos enquadrados na posição NCM 84.32.

E, pela aplicação da primeira Regra Geral de Interpretação, a primeira coisa que devemos fazer para que possamos decidir se esses quatro produtos devem ser classificados na posição 84.32 é verificarmos se o texto dessa posição, a seguir reproduzido, alcança esses produtos:

84.32 MÁQUINAS E APARELHOS DE USO AGRÍCOLA, HORTÍCOLA OU FLORESTAL, PARA PREPARAÇÃO OU TRABALHO DO SOLO OU PARA CULTURA; ROLOS PARA GRAMADOS (RELVADOS), OU PARA CAMPOS DE ESPORTE

E a resposta é não. Da leitura do texto acima reproduzido fica fácil perceber que não basta, para estarem incluídos na posição 84.32, que as máquinas ou aparelhos sejam de uso agrícola, devendo eles serem concebidos para a preparação ou trabalho do solo ou para cultura.

Tentando esclarecer o que isso significa, as NESH da posição 84.32 buscam delimitar o alcance do texto da posição ao dispor que:

A presente posição engloba, qualquer que seja o seu modo de tração, as máquinas, aparelhos e instrumentos, de uso agrícola, hortícola ou florestal que, substituindo as ferramentas manuais, permitem realizar uma ou várias das operações de cultura a seguir mencionadas:

- I. Preparação do solo para cultura: arroteamento, cava, lavra, destorroamento, etc.
- II. Distribuição de adubos (fertilizantes) ou espalhamento de produtos de correção do solo.
- III. Plantação e sementeira).
- IV. Limpeza e manutenção do solo durante o período de crescimento das plantas (segunda cava, sacha, monda, etc.).

Verificando as descrições e aplicações das mercadorias que se encontram sobre litígio, trazidas pela recorrente em seu Recurso Voluntário e a seguir reproduzidas, fica claro que nenhum dos quatro produtos cuja classificação fiscal se encontra aqui em discussão foram concebidos para a realização de uma ou várias operações de cultura mencionadas nas NESH da posição 84.32 (preparação do solo para cultura, distribuição de adubos (fertilizantes) ou espalhamento de produtos de correção do solo, plantação e semeadura (sementeira) ou limpeza e manutenção do solo durante o período de crescimento das plantas), não obstante serem todos eles, efetivamente, de uso agrícola:

→ Plataformas Basculantes

De acordo com os manuais de funcionamento juntados no anexo de nº 06 da impugnação (fl.596/604), temos que a “plataforma Basculante” é responsável pelo transporte de insumos agrícolas, como adubos, cereais, alimentos aos animais, assim como, através da lâmina que possui, pode cavar as valas usadas para armazenar a silagem.

Destaca-se que o referido equipamento vai acoplado ao sistema hidráulico do trator, fazendo seu nivelamento através do terceiro ponto do trator, fixado com o uso de pinos de fixação, possuindo uma alavanca utilizada para liberar a trava da caçamba, de modo a possibilitar que a plataforma bascule para o descarregamento automático dos insumos que nela estão carregados.

→ Plataformas Fixas

A plataforma fixa, por sua vez, é utilizada no transporte de insumos agrícolas, como adubos, cereais e sementes, auxiliando também na execução de outras atividades do meio rural, como por exemplo, o transporte de postes para cercar a lavoura ou terrenos. Ela vai acoplada ao sistema hidráulico do trator, fazendo seu nivelamento através do terceiro ponto do trator, fixado com o uso de pinos de fixação.

→ Guincho Fixo com regulagem manual

Trata-se de equipamento utilizado para o levantamento de sacos bag ou “big bag”, para alimentação de sementeira ou mesmo para transporte do mesmo, também utilizada para a organização de produtos dentro de galpões ou pavilhões da propriedade rural, o qual é acoplado ao sistema hidráulico do trator, usando o terceiro ponto como fixação e estabilização do chassi do equipamento, o movimento do braço se faz de forma manual.

→ Guincho Fixo com regulagem hidráulica

A única diferença deste equipamento para o anterior, é que neste o movimento do braço se faz através do sistema hidráulico do trator.

Isso significa dizer, em última análise, que o texto da posição 84.32, em conjunto com as NESH dessa mesma posição, não permitem que sejam ali classificados as plataformas e guinchos produzidos pela recorrente, de tal forma que não há nem que se cogitar na busca de uma subposição dentro da posição 84.32 da NCM-SH para a classificação das referidas mercadorias.

Ainda na tentativa de convencer sobre a classificação das plataformas e guinchos na posição 84.32, contrapondo “o argumento da Fiscalização de que deve ser afastada a classificação das plataformas/guinchos em uma das posições do Capítulo 84 em razão da plataforma/guincho somente possuir alguma função após ser acopladas ao trator”, a recorrente afirma que “as Notas Explicativas da NESH são claras no sentido de que, quando duas ou mais

máquinas são conectadas, a classificação deve ser realizada na posição da função principal desempenhada pelo conjunto”.

Em que pese a validade da afirmação feita pela recorrente, ela não se aplica no presente caso. A uma, porque os produtos que se encontram sob litígio não estão abrangidos pelo texto da posição 84.32, o que, por si só, já afasta qualquer possibilidade de classificá-los nessa posição. A duas, porque os produtos industrializados pela recorrente não se enquadram na premissa estabelecida na afirmação, uma vez que não se tratam de duas ou mais máquinas conectadas. As plataformas e guinchos, não obstante terem sido projetados para serem acoplados a tratores, são comercializados de forma independente, como produtos individualizados que são, não havendo que se falar, portanto, em classificação “na posição da função principal desempenhada pelo conjunto”.

Por fim, apenas para que não deixemos sem qualquer comentário, a recorrente, sempre no intuito de tentar convencer sobre o acerto da classificação fiscal que defende (posição 84.32), trouxe alguns argumentos que, desprovidos de qualquer fundamentação técnica e normativa, mais se assemelham a queixas e lamúrias.

Por exemplo, a recorrente, de forma leviana, vê razões subjetivas na ação da Fiscalização, a quem acusa de, deliberadamente, reclassificar os produtos por ela industrializados tão somente no intuito arrecadatário, uma vez que a alíquota do IPI passaria de 0% (alíquota associada à classificação pretendida pela recorrente) para 5% (alíquota determinada pela Fiscalização). Essa linha de defesa, ainda mais quando desacompanhada de qualquer evidência ou elemento de prova, soa o absurdo, e não ajuda em nada a esclarecer a correta classificação das mercadorias. Além disso, independente dos erros ou acertos da Fiscalização, o certo é que trabalho por ela executado esteve sempre acompanhado da técnica e primou pela sua fundamentação, conforme pode ser observado no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 310 a 334.

A recorrente argumenta, ainda, que os produtos classificados no código NCM-SH 7326.90.90 não se assemelham em nada aos equipamentos por ela comercializados, listando, para demonstrar esse ponto, três ementas de Soluções de Consulta relativas a produtos diversos que foram ali classificados. Mesmo que isso fosse verdade, esse não é um argumento que possa ajudar a recorrente, seja no sentido de confirmar a classificação de seus produtos na posição 84.32, seja no sentido de afastá-los da posição 73.26. Isso porque a classificação estabelecida pela fiscalização (7326.90.90) foi em um código genérico (outras obras de aço ou ferro / outras / outras), que atrai todos os produtos, cuja matéria constitutiva seja o aço ou o ferro, que não encontram uma posição mais específica na NCM-SH, sendo natural a variedade de produtos ali abrangidos.

Quanto ao argumento de que “a classificação realizada pela Recorrente, na posição 84.32, vem sendo praticada por todas as demais empresas do setor, exatamente por ser a correta”, a única conclusão a que podemos chegar a partir dele é que “todas as demais empresas do setor”, assim como a recorrente, estão equivocadas. A aplicação da RGI-1, conforme demonstrado acima, impede a classificação dos produtos sob litígio na posição 84.32.

Assim, afastada a possibilidade de classificarmos as plataformas e guinchos industrializados pela recorrente na posição 84.32, passemos a avaliar a classificação determinada pela Fiscalização, que entendeu que, por inexistir qualquer posição específica no código NCM-

SH, a classificação deveria seguir o regime da matéria constitutiva. Dessa forma, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração classificando as plataformas, basculantes ou fixas, e os guinchos, com regulagem manual ou hidráulica, no código NCM-SH 7326.90.90:

73.26 Outras obras de ferro ou aço.
7326.90 - Outras
7326.90.90 Outras

O principal argumento da Fiscalização para considerar a utilização da posição 73.26, corroborado pelo julgador *a quo*, foi o fato de que as plataformas e os guinchos não encontram posição específica no Capítulo 84, uma vez que não se caracterizam como máquina, aparelho ou partes ali referidos. Para a Fiscalização, esses equipamentos foram concebidos para serem acoplados ao trator, sendo suas funcionalidades exercidas por meio desse trator. No entender da Fiscalização, as plataformas e os guinchos, por si sós, não executam qualquer operação de forma autônoma, dependendo sempre do trator a que estão conectados.

Mas também não há como se dar razão à Fiscalização, uma vez que, s.m.j., tanto as plataformas como os guinchos industrializados pela recorrente encontram abrigo no Capítulo 84 da NCM-SH, onde encontraremos posições mais específicas do que aquela estabelecida pela Fiscalização a partir da matéria constitutiva dos produtos. A Nota 5 da Seção XVI, na qual está inserido o Capítulo 84, já nos deixa uma boa pista de que o termo “máquinas”, utilizado no Capítulo 84, não está restrito às mercadorias capazes de executar suas funcionalidades de forma independente, mas se refere “a quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85”:

5.- Para a aplicação destas Notas, a denominação "máquinas" compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.

Quanto aos guinchos, com regulagem manual ou hidráulica, lembrando que ambos são projetados para serem acoplados ao sistema hidráulico do trator, usando o terceiro ponto como fixação e estabilização do chassi do equipamento, com utilização principal para o levantamento de sacos bag ou “big bag”, para alimentação de semeadeira ou mesmo para o seu transporte, poderíamos vislumbrar sua classificação, pela aplicação da RGI-1, na posição 84.26 (guindastes) ou na posição 84.28 (outras máquinas e aparelhos de elevação, de carga, de descarga ou de movimentação):

84.26 CÁBREAS; GUINDASTES, INCLUÍDOS OS DE CABO; PONTES ROLANTES, PÓRTICOS DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO, PONTES-GUINDASTES, CARROS-PÓRTICOS E CARROS-GUINDASTES
84.28 OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS DE ELEVAÇÃO, DE CARGA, DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO (POR EXEMPLO: ELEVADORES OU ASCENSORES, ESCADAS ROLANTES, TRANSPORTADORES, TELEFÉRICOS)

Nas NESH dessas duas posições, encontramos expressa referência aos aparelhos montados em tratores, onde é explicado que alguns órgãos de trabalho, classificados nestas posições, são manobrados por dispositivos simples existentes nos tratores, que é o caso dos guinchos aqui analisados.

NESH da posição 84.26**APARELHOS AUTOPROPULSORES E OUTROS APARELHOS MÓVEIS**

.....

b) Aparelhos montados em tratores ou em veículos automóveis do Capítulo 87.

1) Aparelhos montados em tratores.

Alguns órgãos de trabalho dos aparelhos da presente posição ou da posição 84.31 são montados em trator concebido especialmente para puxar ou empurrar outros aparelhos, veículos ou cargas, porém equipados, como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitem manobrar os órgãos de trabalho. Os órgãos de trabalho desta espécie constituem um equipamento auxiliar para a execução de trabalhos determinados. Estes órgãos são, em geral, relativamente leves e podem ser montados ou trocados pelo usuário no próprio local de trabalho. Neste caso, os órgãos de trabalho classificam-se nesta posição ou na posição 84.31, mesmo que se apresentem com o trator - estejam ou não montados neste -, enquanto que o trator, com o dispositivo que permite manobrar os órgãos de trabalho, se classifica separadamente na posição 87.01.

NESH da posição 84.28

As disposições das Notas Explicativas da posição 84.26, relativas aos aparelhos autopropulsores ou outros aparelhos móveis, bem como aos aparelhos com funções múltiplas e às máquinas e aparelhos de elevação, carga, descarga ou movimentação, concebidos para serem incorporados a diversas máquinas ou aparelhos, ou ainda para serem montados em aparelhos de transporte da Seção XVII, aplicam-se, *mutatis mutandis*, às máquinas e aparelhos da presente posição.

Essas notas explicativas deixam claro, portanto, que os guinchos produzidos pela recorrente encontram classificação no Capítulo 84 da NCM-SH, restando definir a posição mais específica.

E, em um primeiro momento, poderia parecer que a posição 84.26 (guindastes) é mais específica do que a posição 84.28 (outras máquinas e aparelhos de elevação, de carga, de descarga ou de movimentação). A questão é que os guinchos que estão aqui em discussão não são utilizados apenas para o levantamento de “big bag”, mas também para o seu transporte. Ou seja, eles foram projetados para a execução de mais de uma função, de tal forma que deve ser observada a seguinte nota explicativa da posição 84.26:

APARELHOS COM FUNÇÕES MÚLTIPLAS

Numerosas máquinas são concebidas para executar indiferentemente operações próprias das máquinas das posições 84.29 ou 84.30 (escavação, remoção de terra, perfuração, etc.) e também algumas funções dos aparelhos da presente posição ou das posições 84.25, 84.27 ou 84.28 (elevação, carregamento, etc.). Estas máquinas classificam-se conforme a Nota 3 da Seção ou eventualmente segundo a Regra Geral Interpretativa 3 c). As mais características são as pás mecânicas e as escavadoras de pá suspensa (*draglines*) que podem ser utilizadas como guindastes (gruas) (por exemplo, pela mudança de braços ou substituição da pá escavadora por um gancho de elevação), as máquinas que executam escavações de trincheiras e, ao mesmo tempo, a colocação ou a remoção de canalizações, etc.

Seguindo a nota acima reproduzida, para os aparelhos com múltiplas funções, deve ser observado o disposto na Nota 3 da Seção XVI, que estabelece que a classificação deve se dar a partir de sua função principal.

3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as

máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto.

Ocorre que, no presente caso, não é possível estabelecer uma função principal para os guinchos produzidos pela recorrente, uma vez que são igualmente importantes as funções de levantamento e de transporte de “big bag”. Por isso a classificação deve se dar pela aplicação da RGI-3c, que diz que, na ausência de uma classificação específica, a mercadoria deve ser classificada, dentre as posições possíveis, naquela situada em último lugar na ordem numérica:

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Dessa forma, por aplicação da RGI-1, combinada com a RGI-3c (e com a RGI-6 e RGC-1), entendo que os guinchos produzidos pela recorrente, com regulagem manual ou com regulagem hidráulica, devem ser classificados no Código NCM-SH 8428.90.90.

No que diz respeito às plataformas, basculantes ou fixas, é preciso destacar que ambas são projetadas para serem acopladas aos braços do levante hidráulico, com engate no terceiro ponto de tratores agrícolas, com utilização principal no transporte de insumos agrícolas (plataformas basculantes ou fixas) e vários outros tipos de materiais utilizados no meio rural (como postes, no caso das plataformas fixas), de tal forma que sua classificação dentro do Capítulo 84 só seria possível, de acordo com a aplicação da RGI-1, na posição 84.28, que traz o seguinte texto:

84.28 OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS DE ELEVAÇÃO, DE CARGA, DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO (POR EXEMPLO: ELEVADORES OU ASCENSORES, ESCADAS ROLANTES, TRANSPORTADORES, TELEFÉRICOS)

Lembrando que as NESH da posição 84.28, referindo as NESH da posição 84.26, esclarecem que ali estão abrangidos os aparelhos montados em tratores, fica fácil perceber que as plataformas industrializadas pela recorrente, utilizadas na movimentação de insumos agrícolas e demais materiais empregados no meio rural, efetivamente encontram abrigo nessa posição da NCM-SH (84.28) .

NESH da posição 84.26

APARELHOS AUTOPROPULSORES E OUTROS APARELHOS MÓVEIS

.....

b) Aparelhos montados em tratores ou em veículos automóveis do Capítulo 87.

1) Aparelhos montados em tratores.

Alguns órgãos de trabalho dos aparelhos da presente posição ou da posição 84.31 são montados em trator concebido especialmente para puxar ou empurrar outros aparelhos, veículos ou cargas, porém equipados, como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitem manobrar os órgãos de trabalho. Os órgãos de trabalho desta espécie constituem um equipamento auxiliar para a execução de trabalhos determinados. Estes órgãos são, em geral, relativamente leves e podem ser montados ou trocados pelo usuário no próprio local de trabalho. Neste caso, os órgãos de trabalho classificam-se nesta posição ou na posição 84.31, mesmo que se apresentem com o trator - estejam ou não montados neste -, enquanto que o trator, com o dispositivo que permite manobrar os órgãos de trabalho, se classifica separadamente na posição 87.01.

NESH da posição 84.28

As disposições das Notas Explicativas da posição 84.26, relativas aos aparelhos autopropulsores ou outros aparelhos móveis, bem como aos aparelhos com funções múltiplas e às máquinas e aparelhos de elevação, carga, descarga ou movimentação, concebidos para serem incorporados a diversas máquinas ou aparelhos, ou ainda para serem montados em aparelhos de transporte da Seção XVII, aplicam-se, *mutatis mutandis*, às máquinas e aparelhos da presente posição.

Nesse sentido, por aplicação da RGI-1 (e da RGI-6 e RGC-1), entendo que as plataformas produzidas pela recorrente, basculantes ou fixas, também devem ser classificadas no Código NCM-SH 8428.90.90.

Dessarte, considerando que as plataformas, basculantes ou fixas, e o guinchos, com controle manual ou com controle hidráulico, se classificam no Código NCM-SH 8428.9090 (alíquota de IPI de 0%), e não no Código NCM-SH 7326.90.90 (alíquota de IPI de 5%), é de se tornar insubsistente o Auto de Infração em relação a esses produtos

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Acórdão recorrido para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário a fim de tornar parcialmente insubsistente o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização, tendo em vista que as plataformas, basculantes ou fixas, e o guinchos, com controle manual ou com controle hidráulico, se classificam no Código NCM-SH 8428.90.90, e não no código NCM-SH 7326.90.90, como entendeu a Fiscalização ao lavrar o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles