



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15889.720001/2011-64
ACÓRDÃO	3003-002.588 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMPACTO INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PRINCÍPIOS. DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade das decisões administrativas: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação legal e motivação; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa.

MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. SÚMULA CARF Nº 163.

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. Súmula CARF nº 163.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. FABRICAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E AGRÍCOLAS SOBRE CHASSIS DE VEÍCULOS. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

A legislação do IPI define industrialização como "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo", tal qual a "montagem" que consiste na "reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal" (parágrafo único do art. 46 do CTN e art. 4º, III,

RIPI/2002). A colocação de equipamentos rodoviários e agrícolas sobre chassis de caminhões fornecidos pelos clientes insere-se na modalidade de industrialização montagem, e o produto resultante dessa industrialização classifica-se na TIPI correspondente ao veículo produzido e não aos equipamentos nele instalados (Parecer Normativo nº 206/70).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA USO ESPECIAIS. NCM 8705.

Classificam-se na posição 8705 os veículos automóveis especialmente construídos ou transformados, equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito. Excluem-se, no entanto, os veículos automóveis destinados ao transporte de mercadorias da posição 87.04.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Aplicação da Súmula CARF nº 4.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito, dar parcial provimento para cancelar o Auto de Infração, em relação à reclassificação do item 5. CAÇAMBA BASCULANTE.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do **Acórdão nº 01-36.731, de 11/06/2019**, proferido pela 3ª Turma da DRJ em Belém/PA, que por unanimidade de votos, decidiu por julgar improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever e retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Do Auto de Infração

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, através do qual foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 420.280,16, incluídos nesse montante o IPI, multa e juros de mora. Segundo o Termo de Verificação de fls. 94/97, foram apuradas as seguintes infrações:

- a) Erro na classificação fiscal dos equipamentos rodoviários e agrícolas, montados sobre chassis de caminhão, fabricados pelo estabelecimento;
- b) Revenda de partes e peças desses equipamentos sem destaque do IPI;
- c) Falta de estorno dos créditos referentes às devoluções de produtos.

2. Feita a reconstituição da escrita (fl. 93) foi lançado o imposto com multa proporcional nos períodos 03 a 12/2007 e multa isolada nos PA's 01 e 02/2007 em função da cobertura de crédito.

Da Impugnação

3. Cientificada em 25.02.2011, a interessada apresentou, tempestivamente, em 28.03.2011, impugnação na qual com os argumentos abaixo:

- a) Sempre utilizou a classificação 8479.89.99, uma vez que seus produtos não são veículos, mas máquinas e aparelhos com função própria e podem ser instalados tanto e base fixa quanto em chassis de veículos, conforme Notas Explicativas da posição;
- b) A Autoridade foi influenciada pelos folderes que mostram os equipamentos montados em chassis, juntamente com o teor do PN 206/70, segundo o qual a colocação de carroceria em chassis do encomendante configuraria industrialização por conta e ordem de terceiros, incidindo IPI sobre o produto final (chassis + carroceria);

c) O fato dos equipamentos serem ou não montados em chassis ou base fixa não altera a natureza e finalidade dos mesmos, não estando dentre as suas funções a de transportar;

d) Acrescenta:

No caso, nada impede que os produtos EXITUS e FOCUS sejam instalados no estabelecimento do adquirente, em local destinado ao abastecimento de seus veículos com óleo diesel; que o produto ITAIPU seja instalado em setor da empresa que apresente maiores riscos de incêndio; que o CARAJÁS seja utilizado como almoxarifado, em setores onde são exercidas algumas atividades da empresa apartadas do estabelecimento principal; que a BORRACHARIA seja instalada em algum estabelecimento de beira de estrada, com vistas a atender necessidades dos veículos que por ela transitam; ou, ainda, que fornos cerâmicos sejam instalados no estabelecimento do adquirente.

e) Junta notas fiscais e fotos de equipamento fornecidos a clientes que teriam sido adquiridos para instalação em base fixa, não podendo ser equiparados a veículos ou carrocerias;

f) Requer a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa por pretender a Fiscalização imputar à impugnante atividade diversa da que efetivamente exerce;

g) Reconhece a procedência da segunda infração;

h) Entende ser inaplicável a utilização da taxa Selic sobre o crédito tributário;

i) Ao final, requer:

Por tudo isso, requer a impugnante seja decretada de imediato a nulidade do ato administrativo e o arquivamento do processo, pelo fato de o agente não ter descrito a atividade exercida pela impugnante de acordo com a sua verdade material, por negar-lhe a apreciar objetivamente os elementos de prova que lhe foram apresentados, cercando-lhe o direito de defesa, negando-lhe a garantia do devido processo legal, além de violar o princípio da legalidade, da tipicidade, da moralidade e da eficiência, assegurados no art. 37 da CF.

Caso assim não entenda, requer a impugnante seja-lhe deferida a produção de prova pericial ou conversão de julgamento em diligência para exame dos produtos no estabelecimento da impugnante, elementos pelos quais demonstrará, MAIS UMA VEZ, que não fabrica nem veículos nem carrocerias, mas equipamentos passíveis de instalação tanto em chassis como em base fixa, enquadrando-se rigorosamente na posição 8479.89.99, à luz das notas explicativas pertinentes.

Requer, caso não seja anulada de plano a autuação, seja ela julgada integralmente improcedente, ou, pelo menos, excluída a aplicação da SELIC.

Analisando as razões de defesa, a 3ª Turma da DRJ em Belém/PA, assim ementou a sua decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

INDUSTRIALIZAÇÃO. MONTAGEM.

A legislação do IPI define industrialização como "qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo", tal qual a "montagem" que consiste na "reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal". A colocação de equipamentos rodoviários e agrícolas sobre chassis de caminhões fornecidos pelos clientes insere-se na modalidade de industrialização montagem, devendo o imposto ser calculado pela aplicação da alíquota correspondente ao produto resultante dessa montagem, sobre o valor da operação.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 2007

VEÍCULOS ESPECIAIS

Classificam-se na posição 8705 os veículos automóveis especialmente construídos ou transformados, equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2007 JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Diante da decisão pela improcedência da Impugnação, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o qual pugna pela nulidade do Acórdão recorrido, sob o fundamento de cerceamento do direito de defesa, por ausência de apreciação da prova produzida e do direito invocado. No mérito, pugna pelo reconhecimento da classificação fiscal adotada por ela, e por consequência, o cancelamento da autuação. Por fim, aduz sobre a ilegitimidade da incidência da taxa SELIC sobre o crédito tributário exigido.

Ainda, junta aos autos às fls.334/433, os seguintes documentos: inicial de Ação Declaratória de inexistência de relação jurídico tributária – distribuída sob o nº 1001391-18.2015.8.26.0302, impetrado contra o Agente Fiscal Estadual de SP, Laudo Pericial elaborado pelo Perito Judicial, cópia da sentença e do acórdão, e certidão de trânsito em julgado em favor da tese defendida pela recorrente.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Voluntario interposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 04/07/2019 (fl.311) e protocolou Recurso Voluntário em 22/07/2019 (fl.312) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da admissibilidade das provas:

Em relação aos documentos extemporaneamente apresentados pela recorrente, é de se ter em mente que o art. 16, do Decreto nº 70.235/72 determina que a impugnação mencione os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Embora se reconheça que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar à manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. Contudo, entendo que o presente caso apresenta uma especificidade.

No que tange os documentos anexados pela recorrente, a meu ver merecem ser analisados, uma vez que o Auto de Infração contempla a reclassificação fiscal de produtos que na visão desta relatora, são imprescindíveis para subsidiar o julgamento e propiciar a correta e adequada identificação das mercadorias.

Oportuno ressaltar, que a recorrente não se manteve inerte em relação ao ônus processual, e as provas juntadas no presente caso tem caráter de complementar àquelas provas apresentadas anteriormente, e nesse caso em particular é possível a admissão de elementos de prova apresentados além do prazo legal, adequando-se ao caso a exceção prevista a alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que estipula que a prova documental poderá ser

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

apresentada após a impugnação/manifestação de inconformidade quando destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assim, embora interprete com mais rigor o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, entendo que a complexidade da prova exigida do sujeito passivo, impõe-se a apreciação das provas juntadas extemporaneamente pela recorrente.

II – Da preliminar de nulidade do processo administrativo:

Em sede de preliminar, pugna pela nulidade da decisão proferida pela DRJ, por cerceamento do direito de defesa e por ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que o julgador de primeira instância deixou de apreciar corretamente a matéria, bem como os documentos juntados em sede de Impugnação, afastando o pedido de realização de diligência ou perícia técnica necessária ao deslinde da presente controvérsia sem a devida fundamentação.

Oportuna a transcrição do trecho do recurso:

O v. acórdão recorrido deixou de apreciar corretamente a matéria aduzida pela Recorrente, bem como a extensa prova documental produzida por ocasião da Impugnação e o pedido para realização de diligência e perícia, pelo que deve ser integralmente anulado.

Com efeito, a RECORRENTE demonstrou que NÃO PRODUZ VEÍCULOS, mas sim conjuntos de equipamentos e/ou dispositivos mecânicos que operam juntos para a execução ou implementação de trabalhos específicos, e que tanto podem ser instalados sobre o chassi de um veículo, como numa base fixa.

Neste sentido, esclareceu que, como os folders retratam os equipamentos instalados em chassi, muito provavelmente o Sr. Agente Fiscal se deixou influenciar pelo antigo Parecer Normativo 206/70 – segundo o qual a colocação de carroceria em chassi do encomendante configuraria industrialização por conta de terceiros, incidindo o IPI sobre o produto final (chassis + carroceria).

Ocorre que, como amplamente demonstrado em sede de Impugnação, o fato de ser instalado em chassi ou em base fixa, não altera a natureza e finalidade do produto.

Para evidenciar isso, a Recorrente juntou aos autos diversas notas fiscais e fotos de equipamentos fornecidos a seus clientes - International Paper, Jaupavi, Lacon Engenharia, CGC Rio Preto Conserva Ltda., Julio Simões Logística Ltda., Wilson Ângelo Rafael -, que foram adquiridos para instalação em base fixa.

O v. acórdão, porém, ignorou essa realidade, sobejamente provada tanto nos documentos de constituição da empresa, quanto na sua documentação fiscal e, principalmente, pelas próprias atividades industriais por ela desenvolvidas, violando a verdade material e chancelando ato administrativo nulo, por não preencher os requisitos essenciais do lançamento, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN.

Daí resulta que a ausência de um desses elementos ou a sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o ato administrativo, que não pode ter outro desfecho senão a anulação.

Com a devida vênia, não vislumbro a nulidade apontada pela recorrente.

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal encontram-se disciplinados nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72², segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, situação que não se encontra presente no caso ora em julgamento.

No caso, a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício.

Por outro lado, o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, atribui discricionariedade ao julgador administrativo quanto à necessidade ou não de se realizar diligência ou perícia, desde que devidamente fundamentada. A decisão recorrida bem esclareceu a questão, razão pela qual sua reprodução é medida que se impõe:

Pedido de diligência e perícia

22. Acerca do pedido de diligência/perícia, caberá citar os arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

² CAPÍTULO III

Das Nulidades

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 conseqüência.

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado também o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)”

23. No caso em exame, consideram-se desnecessárias as diligências propostas pelo impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. Posto isto, deve ser indeferido o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos.

24. Além disso, o PAF, em seu art. 16, § 1º (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º) estabelece que se considera não formulado o pedido de perícia que não nomear perito e indicar os seus motivos e os quesitos requeridos. No caso, a contribuinte não indicou perito, nem formulou quesitos a serem atendidos, sendo o seu pleito, portanto, inepto.

Conforme se verifica do excerto supra, a negativa de realização de perícia encontra-se devidamente fundamentada, inexistindo na decisão qualquer irregularidade passível de nulidade, pois que tomada por autoridade competente e com observância do amplo direito de defesa do Recorrente, em conformidade, portanto, com o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A matéria em análise foi sumulada por este Tribunal Administrativo, com aprovação em sessão do Pleno realizada em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021, conforme termos abaixo

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

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.

Além disso, pelos transcritos acima, a recorrente busca a nulidade por não concordar com a classificação fiscal determinada pela Autoridade Fiscal e confirmada pela decisão

recorrida. Tal questão resolve-se na análise de mérito, do que resta rejeitar tal tema em preliminar.

IV – Do mérito - classificação fiscal:

O cerne do litígio envolve a correta classificação dos equipamentos fabricados pela recorrente, destinados a serem implantados em caminhões. Para a fiscalização, a recorrente deveria ter classificado esses produtos na posição “8705.90.90 – Outs. Veículos Automóveis p/ usos Especiais”, alíquota 5%, e não no código 8479.89.99, cuja alíquota é “zero”. Da constatação assim relatada, resultou a exigência fiscal consubstanciada e formalizada no Auto de Infração objeto do litígio.

Entre os diversos equipamentos rodoviários e agrícolas, que a recorrente fabrica e comercializa, encontram-se os seguintes produtos que foram alvo da reclassificação:

1. **EXITUS** - tanque para transporte e abastecimento de combustível - NCM 8479.89.99;
2. **ITAIPU** - tanque para água destinado à irrigação e combate de incêndio - NCM 8479.89.99;
3. **CARAJÁS** – carroceria tipo furgão equipada com todo o ferramental necessário para prestar manutenção preventiva e corretiva 24 horas, serviços de corte mecânico e oxicorte, serviços de solda, almoxarifado móvel, furações, rebarbações e ajustes mecânicos - NCM 8479.89.99;
4. **FOCUS** - tanques de abastecimento de combustíveis - NCM 8479.89.99;
5. **CAÇAMBA BASCULANTE** - para transporte de materiais de construção, como areia, brita e terra - NCM 8479.89.99;
6. **BORRACHEIRO** - unidade (baú) equipada com todo o ferramental necessário para transporte, manutenção e reposição de pneus - NCM 8479.89.99;
7. **EQUIPAMENTOS PARA VEÍCULOS ESPECIAIS** – unidades projetadas de forma a atender necessidades específicas do encomendante, seguindo normas de fabricação e legislação em vigor - NCM 8479.89.99;

A fiscalização baseou/fundamentou seu entendimento nas notas explicativas da NESH, e ao final conclui que a posição 8479, adotada pela contribuinte, além de outras características, é necessário ter “*máquina e aparelhos mecânicos com função própria*” e “*considerando as notas explicativas, as descrições e funcionalidades desses produtos fabricados, constata-se que todos os produtos/equipamentos são montados sobre chassi de veículo de carga (caminhão), formando uma única unidade indissolúvel (chassi + equipamento = veículo especial)*”, e a posição mais adequada seria 8705.90.90.

O quadro abaixo destaca as características de cada uma das NCM’s sob discussão:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
87.05	Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, autossocorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.	
8705.10	- Caminhões-guindastes	
8705.10.10	Com haste telescópica de altura máxima igual ou superior a 42 m, capacidade máxima de elevação igual ou superior a 60 toneladas, segundo a Norma DIN 15019, Parte 2, e com 2 ou mais eixos de rodas direcionáveis	0
8705.10.90	Outros	0
8705.20.00	- Torres (<i>derricks</i>) automóveis, para sondagem ou perfuração	0
8705.30.00	- Veículos de combate a incêndio	0
8705.40.00	- Caminhões-betoneiras	0
8705.90	- Outros	
8705.90.10	Caminhões para a determinação de parâmetros físicos característicos (perfilagem) de poços petrolíferos	5
8705.90.90	Outros	5

84.79	Máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições deste Capítulo.	
8479.10	- Máquinas e aparelhos para obras públicas, construção civil ou trabalhos semelhantes	
8479.10.10	Automotrizes para espalhar e calçar pisos (pavimentos) betuminosos	0
8479.10.90	Outros	0
8479.20.00	- Máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais ou de origem microbiana, fixos, ou de animais	0
8479.30.00	- Prensas para fabricação de painéis de partículas, de fibras de madeira ou de outras matérias lenhosas, e outras máquinas e aparelhos para tratamento de madeira ou de cortiça	0
8479.40.00	- Máquinas para fabricação de cordas ou cabos	0
8479.50.00	- Robôs industriais, não especificados nem compreendidos noutras posições	0
8479.60.00	- Aparelhos de evaporação para arrefecimento do ar	0
8479.7	- Pontes de embarque para passageiros:	
8479.71.00	-- Do tipo utilizado em aeroportos	0
8479.79.00	-- Outras	0
8479.8	- Outras máquinas e aparelhos:	
8479.81	-- Para tratamento de metais, incluindo as bobinadoras para enrolamentos elétricos	
8479.81.10	Diferenciadores das tensões de tração de entrada e saída da chapa, em instalações de galvanoplastia	0
8479.81.90	Outros	0
8479.82	-- Para misturar, amassar, esmagar, moer, separar, peneirar, homogeneizar, emulsionar ou agitar	
8479.82.10	Misturadores	0
8479.82.90	Outros	0
8479.83.00	-- Prensas isostáticas a frio	0
8479.89	-- Outros	
8479.89.1	Prensas; distribuidores e doseadores de sólidos ou de líquidos	
8479.89.11	Prensas	0
8479.89.12	Distribuidores e doseadores de sólidos ou de líquidos	0
8479.89.2	Máquinas e aparelhos para cestaria ou espartaria; máquinas e aparelhos para fabricação de pincéis, brochas e escovas	
8479.89.21	Máquinas e aparelhos para cestaria ou espartaria	0
8479.89.22	Máquinas e aparelhos para fabricação de pincéis, brochas ou escovas	0
8479.89.3	Limpadores de para-brisas elétricos e acumuladores hidráulicos, para aeronaves	
8479.89.31	Limpadores de para-brisas	5
8479.89.32	Acumuladores	5
8479.89.40	Silos metálicos para cereais, fixos (não transportáveis), incluindo as baterias, com mecanismos elevadores ou extratores incorporados	0
8479.89.9	Outros	
8479.89.91	Aparelhos para limpar peças por ultrassom	0
8479.89.92	Máquinas de leme para embarcações	5
8479.89.99	Outros	0
8479.90	- Partes	
8479.90.10	De limpadores de para-brisas elétricos ou de acumuladores hidráulicos para aeronaves	5
8479.90.90	Outras	0

Ao passo que a decisão recorrida, manteve a reclassificação no capítulo 87 da Tabela do IPI, na posição 8705, que trata de veículos automóveis para uso especiais, visto que a colocação de equipamentos rodoviários e agrícolas sobre chassis de caminhões se insere na modalidade de industrialização montagem, da qual resulta em um novo produto ou unidade autônoma, de forma que a classificação fiscal será a do produto final e o imposto deverá ser

calculado pela aplicação da alíquota correspondente a este produto resultante da montagem somente sobre o valor da operação.

Oportuna a transcrição do trecho do voto que trata do assunto:

(...)

11. O Regulamento do IPI (atualmente Decreto nº 7212, de 2010) define em seu art. 4º industrialização como *"qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo"*, tal qual a *"montagem"* objeto do item III do mesmo artigo, a qual consiste na *"reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal"*.

12. No caso presente, inexistem dúvidas de que a operação efetuada pelo atuado, no caso a colocação de equipamentos rodoviários e agrícolas sobre chassis de caminhões fornecidos por seus clientes, consiste na reunião de produtos, peças ou partes, da qual resulta um novo produto ou unidade autônoma, na modalidade de industrialização montagem.

13. Necessário ficar claro que serão distintas as operações em que a empresa, por exemplo, fabricar e vender um tanque de água ou efetuar a montagem desse mesmo tanque em um chassis de caminhão. No primeiro caso o produto final será o tanque, assim classificado para fins de incidência do IPI. No segundo caso, a aposição de carroçarias sobre chassis, para formar um veículo completo (caminhão, ônibus, furgão, etc.), caracteriza a operação industrial de montagem, daí resultando, para quem a executar, os efeitos e obrigações fiscais atribuídos ao contribuinte, uma vez ocorrido o fato gerador do imposto relativamente aos produtos assim industrializados. Assim, a classificação fiscal será a do produto final e o imposto deverá ser calculado pela aplicação da alíquota correspondente a este produto resultante da montagem somente sobre o valor da operação.

14. Dessa forma, inexistem dúvidas quando à classificação dos produtos que são objeto deste litígio no capítulo 87 da Tabela do IPI, destinado aos veículos, na posição 8705 destinada aos veículos especiais, conforme exemplos constantes das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH):

(...)

15. Dentro da posição 8705 há subposições específicas para Caminhões-guindastes; Torres (derricks) automóveis, para sondagem ou perfuração; Veículos de combate a incêndio; Caminhões-betoneiras; e subposição genérica para os demais veículos de usos especiais não contemplados nas específicas. Dessa forma, correta a classificação no código 8705.90.90 atribuída pela Autoridade Fiscal

Em contrapartida, defende a recorrente que conforme atestado no Lauto Pericial, não produz veículos modificados, tampouco caminhões, como constou no acórdão recorrido, dedicando-se, exclusivamente, à produção dos equipamentos, dispositivos e acessórios a serem

implantados em caminhões, e que o fato de ser instalado em chassis ou em base fixa, não altera a natureza e finalidade do produto, não podendo ser equiparados a “veículos” e tampouco a meras “carrocerias”, na modalidade industrialização montagem. Nesse ponto, esclarece que os equipamentos veiculares que comercializa podem ser acoplados a veículos automotores, sem perder a individualidade de sua função e sem alterar a utilização original de seus veículos, os quais são propriedades de seus clientes.

Ainda, traz a informação de que ajuizou, perante a Justiça Estadual de Jaú, Ação Declaratória distribuída sob o nº 1001391-18.2015.8.26.0302, de onde foi extraído o Laudo Pericial, a qual foi julgada procedente, concluindo que a classificação fiscal dos produtos da recorrente é a 84.79.89.99 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e que Tal *decisum* foi integralmente mantida pelo Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, transitando em julgado em 22/05/2017.

Preliminarmente, ressalto que a discussão, na via judicial, alegada pela recorrente, em nada afeta às questões tratadas no presente procedimento, eis que, naquele referente ao Processo nº 1001391-18.2015.8.26.0302, diz respeito, tão-somente, a redução da base de cálculo de ICMS.

Ainda, ao contrário do alegado na defesa, e como exaltado pela decisão recorrida, para efeitos de incidência do IPI, “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*” (parágrafo único do art. 46 do CTN). Ao explicitar como se caracteriza a industrialização, para o mesmo efeito, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/2002 dispõe, em seu art. 4º caput e inciso III, que “*caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo*”.

Oportuna a transcrição do art. 4, do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), *in verbis*:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados. (grifou-se)

Sobre o assunto, trago a colação o Parecer Normativo nº 206/70:

01 - IPI

01.01 – INDUSTRIALIZAÇÃO

01.02

01.01.03 - MONTAGEM

MONTAGEM DE CARROÇARIAS SOBRE CHASSI: obrigações decorrentes aplicáveis ao montador, nas várias modalidades em uso nessa atividade: fabrica a carroçaria e monta em chassi por ele adquirido de terceiros (estabelecimento industrial ou equiparado, estabelecimento comercial ou particulares); idem, em chassi de terceiros por encomenda; adquire carroçaria e chassi e monta para revenda ou sob encomenda de terceiros.

A aposição de carroçarias sobre chassi, para formar um veículo completo (caminhão, ônibus, furgão, etc.), caracteriza operação de industrial de montagem, como tal definida no art. 1º, § 2º, inc. III do regulamento aprovado pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967 (RIPI), daí resultando, para quem a executar, os efeitos e obrigações fiscais atribuídos ao contribuinte, uma vez ocorrido o fato gerador do imposto relativamente aos produtos assim industrializados.

A seguir examinaremos as várias modalidades adotadas na referida atividade, com indicação do respectivo procedimento, relativamente ao estabelecimento montador, a saber: a) **o montador fabrica a carroçaria, adquire o chassi de estabelecimento industrial ou equiparado e executa a montagem**; b) idem, com chassi adquirido de comerciante; c) idem, com chassi entregue por cliente particular, montagem sob encomenda deste; d) o montador adquire a carroçaria de estabelecimento industrial de sua própria firma (situado em outro local) ou de terceiro e executa a montagem sobre chassi por ele adquirido de terceiros ou a ele entregue por clientes, para montagem; e) montagem por encomenda de terceiros revendedores, ou para uso do encomendante.

Preliminarmente, **esclareça-se que, em qualquer das modalidades, o produto será classificado não na posição correspondente à carroçaria, mas na referente**

ao produto final, depois de montado (ônibus, caminhão, camioneta, furgão, etc., conforme o caso). (Grifou-se)

Portanto, nas operações realizadas pela recorrente, no caso a colocação de carroçaria, tanques, e equipamentos para veículos por ela fabricados, sobre chassis de caminhões fornecidos por terceiros, consiste em processo de industrialização, uma vez que aperfeiçoa o funcionamento e a utilização do produto no qual será colocada, e o produto resultante da operação em tela (montagem/beneficiamento) será classificado na Tabela de Incidência do IPI, na posição referente ao veículo que resultara da dita montagem.

Nesse sentido, segue a jurisprudência deste CARF:

IPI - INDUSTRIALIZAÇÃO. Constitui industrialização a aposição de carrocerias sobre "chassis" de caminhão fornecidos pelo interessado (art. 3Q III, do RIPI/82). O produto resultante I dessa industrialização classifica-se na TIPI correspondente ao veículo. Recurso a que se nega provimento (Acórdão nº 0201-66.678).

IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. APOSIÇÃO CARROÇARIAS SOBRE CHASSIS. MONTAGEM. CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. A aposição de carroçarias sobre chassis, para formar um veículo completo caracteriza operação de industrialização, na modalidade de montagem, enquadrando-se o produto assim obtido no código fiscal relativo a veículo automóvel para transporte de mercadorias (Acórdão nº 202-14.970).

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI EM NOTA FISCAL. FABRICAÇÃO DE CARRO-FORTE.

A operação de fabricação de carrocerias e sua montagem sobre chassis corresponde a industrialização na modalidade transformação, devendo o produto ser classificado, para efeito da apuração do IPI devido na sua saída, na posição do produto final obtido do processo de industrialização (Acórdão nº 3201-002.436).

Portanto, esclareça-se que, em qualquer das modalidades, o produto será classificado não na posição correspondente à carroçaria, mas na referente ao produto final, depois de montado (ônibus, caminhão, camioneta, furgão, etc., conforme o caso).

Do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA)

Cumpra observar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das

Aduanas (OMA), nos ditames do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

A RGI/SH 1 dispõe que 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 (RGI/SH 2 a 5). Com isso, as Regras 1 a 5 estabelecem a classificação ao nível das subposições dentro de uma mesma posição.

Já a RGI/SH nº 6 dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os 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 acepção desta Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Por sua vez, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas *“constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”*.

Consta dos autos, trata-se de sociedade, que tem como objeto social a *“a exploração de atividade de indústria, comércio, importação e exportação de implementos rodoviários, tais como: tanques de aço carbono para transporte e armazenamento de combustíveis, água, lubrificantes, adubos, etc., carrocerias metálicas, tanques comboios para lubrificação; carros oficina volante, etc. (CNAE 28.21-5/00), em todo o território nacional”* (fl.30).

Conforme informação constante do Laudo Pericial, dentre os produtos fabricados pela recorrente, tem-se uma série de equipamentos destinados a serem implantados em caminhões, conforme destacado abaixo:

<p>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 25.21-7-00 - Fabricação de tanques, reservatórios metálicos e caldeiras para aquecimento central</p> <p>CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 28.21-6-01 - Fabricação de fornos industriais, aparelhos e equipamentos não-elétricos para instalações térmicas, peças e acessórios 28.32-1-00 - Fabricação de equipamentos para irrigação agrícola, peças e acessórios 29.30-1-01 - Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões 28.33-0-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária, peças e acessórios, exceto para irrigação 28.69-1-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios 33.21-0-00 - Instalação de máquinas e equipamentos industriais</p>	
--	--

Analisa-se portanto a seguir os códigos atribuídos pela recorrente e pela Fiscalização, nessa ordem em virtude da posição dos capítulos na TIPI.

A **posição 8479.89.99** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), baseada no Sistema Harmonizado (SH), é uma subposição residual (ou "outras") da seguinte estrutura:

SEÇÃO XVI

MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS

(...)

Capítulo 84 – Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes Posição

8479 – Máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, não especificados nem compreendidos noutras posições deste Capítulo.

8479.89 – Outros

8479.89.99 – Outros (residual dentro dos "outros")

A **posição 8479** funciona como uma **categoria residual no Capítulo 84** (Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes), abrangendo máquinas e aparelhos industriais com **funções próprias**, mas sem previsão específica em outras posições. Vejamos as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh):

Capítulo 84

Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes

(...)

Notas.

(...)

8.- Salvo disposições em contrário, e ressalvadas as prescrições da Nota 2, acima, bem como as da Nota 3 da Seção XVI, as máquinas com utilizações múltiplas classificam-se na posição correspondente à sua utilização principal. **Não existindo tal posição, ou na impossibilidade de se determinar a sua utilização principal, tais máquinas classificam-se na posição 84.79.**

A posição 84.79 compreende ainda as máquinas para fabricar cordas ou cabos (por exemplo, torcedeiras, retorcedeiras e máquinas para fazer cabos), de qualquer matéria.

Da interpretação da posição 8479 segundo a NESH e o Decreto nº 435/1992, tem-se:

- classificam-se as máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos **que não sejam incluídos mais especificamente noutros Capítulos, pela sua função ou pelo seu tipo**
- Não serem específicos de uma das indústrias indicadas nessas posições e, conseqüentemente, não terem aplicação em nenhuma dessas indústrias

- Engloba as máquinas e aparelhos mecânicos com função própria, ou seja, cuja função pode ser exercida de maneira distinta e independente de qualquer outra máquina, aparelho ou instrumento
- Não se enquadram nas posições anteriores do Capítulo 84, que trata de máquinas e aparelhos industriais; (como bombas, compressores, ferramentas – posição 8467; máquinas agrícolas – 8632 a 8436, máquinas de impressão – posição 8443; máquinas automáticas para processamento de dados – posição 8471)
- São geralmente usados em processos industriais específicos, para tarefas como mistura, enchimento, compressão, tratamento térmico, etc.
- Podem envolver manipulação de sólidos, líquidos, ou gases
- Incluem máquinas de mistura, extração, separação, enchimento, medição, ou embalagem, entre outras

Exemplos de produtos que podem ser classificados na 8479:

8479.10.00 – Robôs industriais para usos múltiplos

8479.20.00 – Máquinas para trefilar metais

8479.30.00 – Pressas para fabricar partículas minerais ou produtos em pó

8479.40.00 – Dispositivos para amassar, esmagar ou pulverizar terras, pedras, minérios ou outras matérias minerais sólidas

8479.50.00 – Robôs de pintura industrial

8479.81.00 – Aparelhos para tratamento de materiais por meio de variação de temperatura (exceto os de outras posições)

8479.89.99 – Outros (residual)

Abaixo, estão listados alguns exemplos de produtos com função própria não previstos nos itens acima, podem ser incluídos no 8479.89.99:

- **Máquina para aplicação automática de etiquetas RFID**
- **Máquina de fazer cápsulas de café**
- **Equipamento de separação e triagem automatizada de resíduos sólidos**
- **Máquina para fabricação de cigarros eletrônicos**
- **Máquina de recarga de cartuchos de toner**
- **Equipamento automático para limpeza de painéis solares**
- **Máquina para fabricação de filtros automotivos**
- **Máquina para dobrar e embalar roupas (em lavanderias industriais)**
- **Máquinas para montar ou selar displays de LCD/LED**

- **Máquinas automáticas de montagem de componentes em placas eletrônicas (sem função específica já prevista em outra posição)**

Das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), de constante do Capítulo 87, tem-se as seguintes considerações:

Capítulo 87

Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios

Notas.

1.-O presente Capítulo não compreende os veículos concebidos para circular unicamente sobre vias férreas.

2.-**Consideram-se tratores, na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos, etc., relacionados com o seu uso principal.**

Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, enquanto material intercambiável, seguem o seu regime próprio, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

3.-Os chassis de veículos automóveis, quando providos de cabina, classificam-se nas posições 87.02 a 87.04 e não na posição 87.06.

4.-A posição 87.12 compreende todas as bicicletas para crianças. Os outros ciclos para crianças classificam-se na posição 95.03.

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Com exceção de algumas máquinas móveis que se classificam na Seção XVI (ver a este respeito as Notas Explicativas das posições 87.01, 87.05 e 87.16) o presente Capítulo compreende o conjunto dos veículos terrestres. **Classificam-se portanto, neste Capítulo:**

- 1) Os **tratores** (posição 87.01).
- 2) **Os veículos automóveis para transporte** de pessoas (posições 87.02 e 87.03), **de mercadorias (posição 87.04) ou para usos especiais (posição 87.05).**
- 3) Os veículos automóveis, sem dispositivo de elevação, dos tipos utilizados em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias, e os carros-tratores dos tipos utilizados nas estações ferroviárias (posição 87.09).
- 4) Os veículos automóveis blindados de combate (posição 87.10).

5) As motocicletas e os carros laterais; os ciclos e as cadeiras de rodas e outros veículos para inválidos, com ou sem motor (posições 87.11 a 87.13).

6) Carrinhos e veículos semelhantes para transporte de crianças (posição 87.15).

7) Os reboques e semi-reboques para quaisquer veículos e outros veículos não autopropulsores concebidos quer para serem rebocados por outros veículos, quer para serem puxados ou empurrados manualmente, ou ainda para serem puxados por animais (posição 87.16).

Classificam-se também neste Capítulo os veículos de colchão (almofada) de ar concebidos para se deslocarem sobre terra firme ou indiferentemente sobre terra firme e algumas superfícies aquáticas (pântanos, etc.) (ver a Nota 5 da Seção XVII).

Os veículos incompletos ou inacabados, mesmo desmontados ou por montar, classificam-se como os veículos completos ou acabados desde que apresentem as características essenciais destes (Regra Geral Interpretativa 2 a)). Consideram-se como tais, especialmente:

A) Um veículo automóvel simplesmente desprovido de suas rodas ou pneumáticos e de sua bateria de acumuladores.

B) Um veículo automóvel sem seu motor ou cujo interior esteja por acabar.

C) Um ciclo sem selim e sem pneumáticos.

Este capítulo compreende também as partes e acessórios reconhecíveis como sendo exclusiva ou principalmente destinados aos veículos nele incluídos, desde que não sejam excluídos pelas Notas da Seção XVII (ver as Considerações Gerais correspondentes).

Assim, da simples análise do objeto social da recorrente, não há dúvidas de que deve ser afastada a possibilidade de classificarmos as carroçarias, tanques, caçambas e outros equipamentos **destinados à veículos do Capítulo 87** na posição 8479, pois refere-se a máquinas e aparelhos mecânicos com **função própria**, não especificados nem compreendidos em outras posições contidas no capítulo 84 (residual), que em nada tem a ver com os produtos fabricados pela recorrente, compreendidos no Capítulo 87 da NCM/SH.

Por outro lado, o código **8705.90.90** da NCM, utilizado pela Autoridade Fiscal, refere-se a um subtipo da posição 8705, que trata de *“Veículos automóveis especialmente concebidos para usos especiais, exceto os principalmente concebidos para transporte de pessoas ou de mercadorias”*. Essa posição **não abrange veículos comuns de transporte de carga ou passageiros** (esses estão nas posições 8703 e 8704), mas sim veículos que foram **projetados especificamente para executar uma função especializada**, e em que o transporte de carga ou pessoas é **secundário ou acessório**.

A classificação em 8705 exige que o **uso especial do veículo seja predominante**, dessa forma, se o veículo for apenas um **caminhão adaptado**, mas com função principal de transporte de mercadorias e suas partes, **este continua classificado em 8704**. O critério da Receita

Federal segue a **função principal e permanente do veículo**, e não apenas o uso temporário ou modificado.

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
87.05	Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, autossocorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.	
8705.10	- Caminhões-guindastes	
8705.10.20	Com todos os eixos de rodas direcionáveis e capacidade máxima de elevação inferior a 100 t	0
8705.10.30	Com capacidade máxima de elevação igual ou superior a 100 t	0
8705.10.90	Outros	0
8705.20.00	- Torres (<i>derricks</i>) automóveis, para sondagem ou perfuração	0
8705.30.00	- Veículos de combate a incêndio	0
8705.40.00	- Caminhões-betoneiras	0
8705.90	- Outros	
8705.90.10	Caminhões para a determinação de parâmetros físicos característicos (perfilagem) de poços petrolíferos	3,25
8705.90.90	Outros	3,25

Com relação à Posição 87.05 - *Veículos automóveis para usos especiais*, assim define a Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh):

A presente posição compreende um **conjunto de veículos automóveis, especialmente construídos ou transformados, equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito**. Trata-se de veículos que **não foram especialmente concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias**.

Podem citar-se como veículos que se classificam nesta posição:

- 1) Os **auto-socorros** constituídos por um chassi de caminhão ou camioneta, mesmo com plataforma, equipado com mecanismos de elevação, tais como guindaste não rotativos, cábreas, talhas, guinchos, concebidos para levantar e rebocar veículos avariados.
- 2) Os **veículos-bombas**, nos quais a bomba é geralmente acionada pelo motor do veículo, como por exemplo os veículos de combate a incêndios.
- 3) Os **veículos escadas e os veículos de plataforma elevatória para conservação de linhas elétricas, de iluminação pública etc.**, bem como os veículos com plataforma e braços articulados (*travelling* ou *dollies*) para tomadas de vistas cinematográficas ou para televisão.
- 4) Os **veículos utilizados para limpezas** de ruas, praças públicas, sarjetas, pistas de aeródromos, etc., tais como os veículos para varrer, para regar, para varrer e regar e os que se destinam a aspirar lamas.
- 5) Os **veículos para remover neve com equipamento inamovível**. Trata-se de veículos automóveis exclusivamente concebidos para este uso, equipados geralmente com turbinas, pás giratórias, etc., acionadas quer pelo motor do veículo, quer por um motor distinto.

Os equipamentos para remover a neve amovíveis, de qualquer tipo, classificam-se sempre na posição 84.30, mesmo que se apresentem montados sobre um veículo automóvel.

6) Os **veículos para espalhar**, aquecidos ou não, de quaisquer tipos e para quaisquer usos (**mesmo agrícolas**), providos de dispositivos para espalhar ou distribuir alcatrão, cascalho, etc.

7) Os **caminhões-guindastes**, não destinados ao transporte de mercadorias, constituídos por um chassi de veículo automóvel com cabina sobre o qual está instalado, em caráter permanente, um guindaste rotativo. **Excluem-se**, no entanto, os veículos automóveis da posição 87.04 com dispositivos de auto-carregamento.

8) As **torres (derricks)** automóveis constituídas por um caminhão sobre o qual está montado um cavalete metálico vertical equipado com guinchos e outros mecanismos **necessários para sondagem ou perfuração**.

9) Os **empilhadores**, com exceção dos carros de movimentação empilhadores da posição 84.27, que possuem um garfo ou plataforma elevatória de carga, movidos geralmente pelo motor do veículo, e que deslizam ao longo de um suporte vertical. Os veículos automóveis que asseguram o seu próprio carregamento, por meio de guinchos, dispositivos empilhadores, etc., classificam-se, no entanto, na posição 87.04, **desde que sejam essencialmente concebidos para o transporte de mercadorias e não para sua movimentação**.

10) Os **caminhões-betoneiras** constituídos por um chassi de veículo automóvel com cabina, sobre o qual está montado, em caráter permanente, uma betoneira, suscetíveis de assegurar simultaneamente a fabricação e o transporte do concreto (betão).

11) Os **grupos eletrogêneos automóveis**, que se compõem de um veículo automóvel sobre o qual se instala um gerador elétrico movido pelo motor do veículo ou **por um motor distinto**.

12) Os **caminhões radiológicos** que possuem sala de exames, laboratório para revelação e aparelhagem completa para radiologia.

13) Os **veículos cirúrgicos**, incluindo os veículos odontológicos, que possuam sala de operações, equipamentos para anestesia e outros aparelhos cirúrgicos.

14) Os **veículos-projetores** equipados com um projetor luminoso montado sobre o veículo e cujo funcionamento é geralmente assegurado por um gerador elétrico, acionado pelo motor do veículo.

15) Os **veículos para radioreportagem**.

16) Os **veículos automóveis para transmissão** (emissão) e **recepção telegráficas, radiotelegráficas, radiotelefônicas; os veículos-radar**.

17) Os **veículos equipados com calculadoras** que determinam automaticamente nos hipódromos, os produtos e as cotações de apostas.

18) Os **veículos-laboratórios**, para controle do trabalho de máquinas agrícolas, por exemplo.

19) Os **caminhões equipados com aparelhos registradores** que permitem determinar a potência de tração dos veículos automóveis que os rebocam.

20) Os **caminhões-padarias** com seu equipamento completo (amassadores, fornos, etc.), os veículos-cozinhas.

21) Os **caminhões-oficinas** equipados com máquinas e ferramentas diversas, dispositivos de soldadura, etc.

22) Os **veículos-bancos**, veículos-bibliotecas e os veículos preparados para exposição ou apresentação de mercadorias.

Exluem-se também da presente posição:

a) Os rolos compressores autopropulsores (posição 84.29).

b) Os rolos e cilindros de superfície lisa, agrícolas, acionados por meio de um motor (posição 84.32).

c) Os pequenos aparelhos móveis, de motor auxiliar, guiados por um indivíduo a pé, tais como as vassouras motorizadas para parques, jardins públicos, etc., os aparelhos que se utilizam para traçar tiras sinalizadoras em estradas ou em ruas (posição 84.79).

d) Os veículos para acampamento (mini-caravanas*) (posição 87.03).

Das notas explicativas tem-se que *“a presente posição compreende um conjunto de veículos automóveis, especialmente construídos ou transformados, equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito”*. Ressalta-se, ainda, que o Capítulo 87 “compreende também as **partes e acessórios** reconhecíveis como sendo exclusiva ou principalmente **destinados aos veículos nele incluídos**, desde que não sejam excluídos pelas Notas da Seção XVII (ver as Considerações Gerais correspondentes)

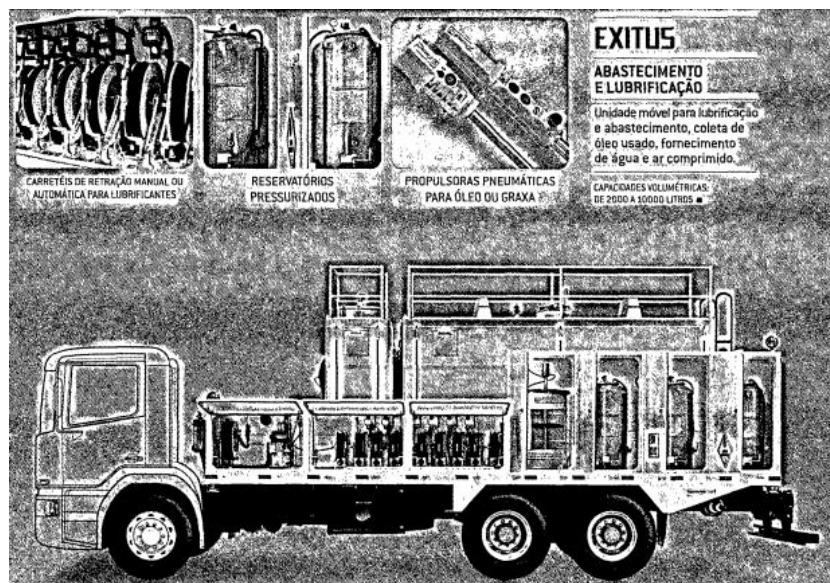
No caso posto, restou constatado que a recorrente fabrica diversos equipamentos veiculares a serem montados sobre chassi de caminhão enviado pelo encomendante, para adaptá-los a desempenhar algumas funções específicas, em diversos setores, tais como: agrícola, mineração, transporte de construção pesada. De tudo que consta dos autos, destaco as seguintes descrições dos equipamentos por ela fabricados, e minhas considerações a respeito da classificação fiscal:

1. **EXITUS**

Função

- Abastecimento de óleo diesel;
- Transferência de óleos lubrificantes, hidráulica e graxa;
- Fornecimento de ar comprimido para acionamento dos conjuntos para lubrificantes, limpeza de filtros, e enchimento e calibração de pneus.

- Fornecimento de água para limpezas pontuais e coleta de óleos usados.



Identificação do bem

- Não se trata de caminhão comum de transporte de mercadorias (**87.04**).
- Também não se enquadra em **tratores agrícolas (87.01)**, porque já se trata de um veículo automotor montado com carroçaria especial.
- A função principal **não é transporte de carga geral**, mas sim uma **atividade especializada: abastecimento de máquinas agrícolas com combustível e lubrificante, coleta de óleo usado, fornecimento de água**.

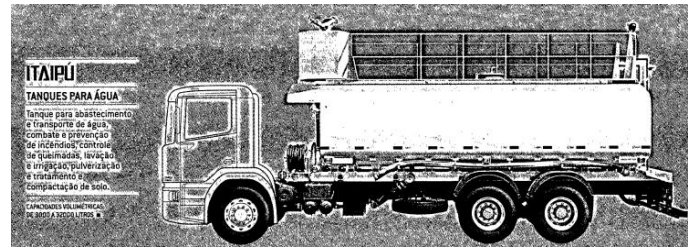
RGI aplicáveis

- **RGI 1**: prevalece o texto das posições e notas.
- **Capítulo 87**: veículos automóveis.
- **Posição 87.05**: veículos automóveis para usos especiais, diferentes dos que se destinam ao transporte de pessoas ou mercadorias.
- Pelo critério da **finalidade especial**, o caminhão agrícola de suprimento de combustível e lubrificante **classifica-se na posição 8705.90 – Outros veículos automóveis para usos especiais**.

2. ITAIPIU

FUNÇÕES

- Abastecimento e transporte de água.
- Combate e prevenção de incêndios.
- Controle de queimadas.
- Lavação e irrigação.
- Pulverização.



Identificação do bem

- O produto é um **caminhão projetado para além da prevenção/combate a incêndios**, como também para lavagem e irrigação, bem como pulverização.
- Não se trata de veículo para transporte de mercadorias (**87.04**).
- Também não se trata de caminhão projetado **especificamente** para prevenção/combate a incêndios (8705.30.00).
- Também não é carroçaria isolada (**87.07**).
- É um veículo completo com **finalidade especial**.

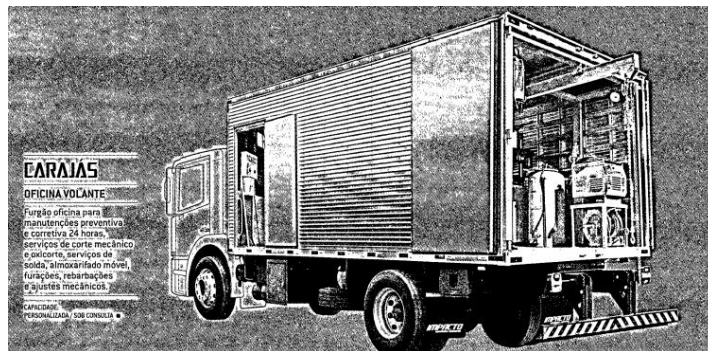
RGI aplicáveis

- **RGI 1:** a classificação se dá pelos textos das posições e das Notas de Seção/Capítulo.
- **Capítulo 87:** veículos automóveis.
- **Posição 87.05:** “Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, veículos para socorro, veículos de combate a incêndios, caminhões-betoneiras, veículos para varrer ruas, veículos para espalhar produtos, veículos-oficinas móveis, veículos de raio X, etc.), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.”
- Pelo critério da **finalidade especial**, o caminhão **projetado para abastecimento e transporte de água classifica-se na posição 8705.90 – Outros veículos automóveis para usos especiais**.

3. CARAJÁS – oficinas volantes

FUNÇÕES

- Manutenções preventiva e corretiva 24 horas.
- Serviços de corte mecânico e oxicorte.
- Serviços de solda.
- Almojarifado móvel.

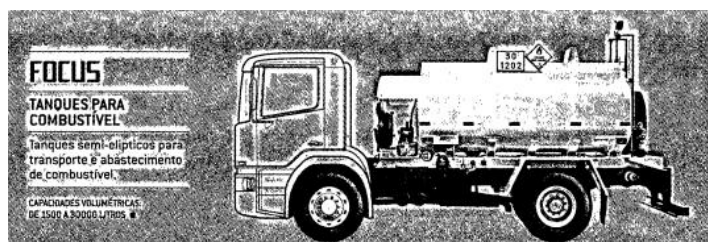


- Da mesma forma que nos itens 1 e 2, pelo critério da **finalidade especial**, o caminhão o caminhão projetado para **manutenção e outros serviços** classifica-se na **posição 8705.90 – Outros veículos automóveis para usos especiais.**

4. FOCUS

FUNÇÕES

Transporte e abastecimento de combustível



Idem item 1.

5. CAÇAMBA BASCULANTE

FUNÇÕES

- Transporte de matérias de construção como areia, brita, milho, soja e terra.



Identificação do bem

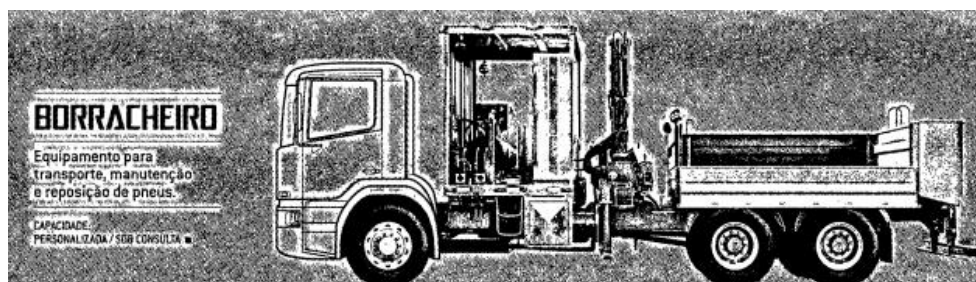
- Uma **caçamba basculante montada sobre um chassi de caminhão** caracteriza um **veículo completo para transporte de mercadorias** (materiais de construção e agrícolas).

- Portanto, não se classifica apenas como **carroçaria (87.07)**, mas sim como **veículo automóvel de carga**.

RGI aplicáveis

- RGI 1: A classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo.
- RGI 2(a): Abrange artigos incompletos ou por montar, desde que apresentem as características essenciais do produto.
- Capítulo 87: "Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios".
- Nota explicativa da posição 87.04: **abrange caminhões para transporte de mercadorias**.
- Nota explicativa da posição 87.05: veículos especiais, diferentes do transporte comum.
- Posição 87.07: carroçarias para veículos automóveis.
- De acordo com as RGI e com as Notas Explicativas: as caçambas basculantes montadas em chassi de caminhão para transporte de materiais de construção e agrícola, classificam-se na posição: **NCM 8704.10.00 – Veículos automóveis para transporte de mercadorias, veículos basculantes concebidos para utilização fora de estrada**.

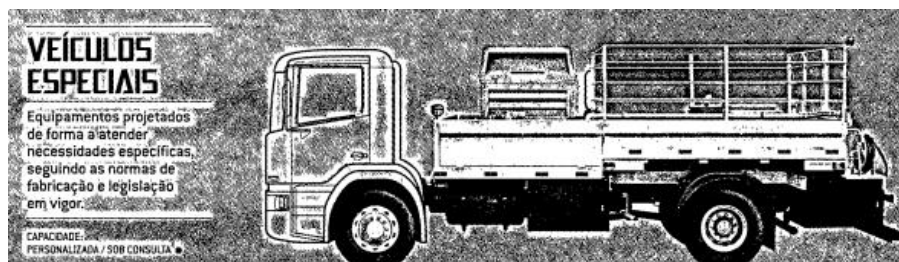
6. **BORRACHEIRO** - unidade (baú) equipada com todo o ferramental necessário para transporte, manutenção e reposição de pneus.



7. **EQUIPAMENTOS PARA VEÍCULOS ESPECIAIS** – unidades projetadas de forma a atender necessidades específicas do encomendante, seguindo normas de fabricação e legislação em vigor

FUNÇÕES

- Lubrificação
- Saneamento
- Manutenção
- Necessidades especiais



- Da mesma forma que nos itens 1, 2, 3 e 4, pelo critério da finalidade especial, classifica-se na posição 8705.90 – Outros veículos automóveis para usos especiais.

Por todo exposto acima, nos permite a conclusão de que a classificação fiscal adotada pela recorrente não corresponde a posição 8479.89.00, visto que para ser classificado nesta posição, é necessário ter “*maquinas e aparelhos mecânicos com função própria*”.

Por outro lado, deve-se acolher a reclassificação fiscal procedida pela Autoridade Fiscal no **NCM 8705.90 - outros**, quanto aos equipamentos denominados: 1. **EXITUS** – comboio para irrigação e abastecimento; 2. **ITAIPU** - tanque para água destinado à irrigação e combate de incêndio; 3. **CARAJÁS** - caminhão projetado para manutenção e outros serviços; 4. **FOCUS** - tanques de abastecimento de combustíveis; 6. **BORRACHEIRO** - unidade (baú) equipada com todo o ferramental necessário para transporte, manutenção e reposição de pneus; 7. **VEÍCULOS ESPECIAIS**.

No entanto, no que tange a 5. **CAÇAMBA BASCULANTE**, montada sobre um chassi de caminhão e projetado para realizar transporte de mercadorias materiais de construção (areia, brita e terra), por se tratar de veículo concebido especificamente para o transporte de mercadorias, não pode ser classificado na posição 87.05 e sim na posição NCM 87.04 - Veículos automóveis para transporte de mercadorias.

Para não restar nenhuma dúvida em relação à classificação fiscal da CAÇAMBA BASCULANTE (84.04), trago a colação trecho da NESC, que especifica no que consiste a posição “87.04 - Veículos automóveis para transporte de mercadorias”. Vejamos:

87.04 -Veículos automóveis para transporte de mercadorias (+).

8704.10-“Dumpers” concebidos para serem utilizados fora de rodovias 8704.2- Outros, com motor de pistão, de ignição por compressão (diesel ou semidiesel):

8704.21- -De peso em carga máxima (peso bruto*) não superior a 5 toneladas

8704.22- -De peso em carga máxima (peso bruto*) superior a 5 toneladas, mas não superior a 20 toneladas

8704.23- -De peso em carga máxima (peso bruto*) superior a 20 toneladas 8704.3-Outros, com motor de pistão, de ignição por centelha (faísca*):

8704.31- -De peso em carga máxima (peso bruto*) não superior a 5 toneladas

8704.32- -De peso em carga máxima (peso bruto*) superior a 5 toneladas

8704.90-Outros

A presente posição compreende especialmente:

Os caminhões e caminhonetes (camionetas) comuns (de plataforma, com toldos, fechados, etc.), os **veículos para entrega de qualquer tipo**, os veículos para mudanças, os caminhões para descarga automática (**de caçamba** (caixa) basculante, etc.), os **caminhões-tanque** (caminhões-cisterna) mesmo equipados com bombas, os caminhões-frigoríficos e os caminhões-isotérmicos, os caminhões com pranchas sobrepostas para o transporte de garrações de ácido, botijões de gás butano, etc., os caminhões de plataforma rebaixada e rampas de acesso para o transporte de material pesado (carros de combate, máquinas de elevação ou de terraplenagem, transformadores elétricos, etc.), os caminhões especialmente concebidos para transporte de concreto (betão) excluídos os caminhões-betoneiras da posição 87.05, etc., os caminhões para lixo, mesmo que possuam dispositivos para carregamento, compactação, umidificação, etc.

De tudo que foi trazido no presente voto, conclui-se, que por se tratar de equipamentos montados sobre um chassi de caminhão, especificamente projetados para atender necessidades específicas do encomendante, pelo critério da finalidade especial a que se destinam, classificam-se na **posição 8705.90 – Outros veículos automóveis para usos especiais**, com exceção do item 5. **CAÇAMBA BASCULANTE**, por se tratar de veículo concebido para ao transporte de mercadorias (em particular os caminhões de caçamba (caixa) basculante).

Quanto à taxa SELIC, é uníssona a jurisprudência deste CARF sobre a legalidade da aplicação da taxa SELIC como juros moratórios sobre os créditos tributários. Esse entendimento está consolidado na esfera administrativa, ensejando a edição da Súmula CARF nº 4, de observância vinculante para este Colegiado:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

VI – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade arguida, e no mérito, dar parcial provimento para cancelar o Auto de Infração, em relação à reclassificação do item **5. CAÇAMBA BASCULANTE**.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

ACÓRDÃO 3003-002.588 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15889.720001/2011-64

DOCUMENTO VALIDADO