

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.707/08/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000156647-90  
Impugnação: 40.010122022-82  
Impugnante: Unocann Tubos e Conexões Ltda.  
IE: 186898709.00-70  
Proc. S. Passivo: Miguel Arcanjo da Silva  
Origem: DF/Contagem

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA - SISTEMA DE IRRIGAÇÃO.** Imputação fiscal de que o contribuinte promoveu saídas de mercadorias sob amparo indevido da redução de base de cálculo do ICMS, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa isolada capitulada no artigo 55, inciso VII da Lei 6763/75. Entretanto, restou comprovado nos autos que a redução de base de cálculo inserida nos dispositivos retromencionados alcança os conjuntos de irrigação comercializados pela Autuada, ensejando, assim, o cancelamento das exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de utilização indevida da redução de base de cálculo do imposto, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02, nas saídas de “conjunto de sistema de irrigação reg. aspersão”, no período de 01/01/2005 a 30/06/2005, quando a redução era restrita às saídas de máquinas e implementos agrícolas, não se enquadrando no conceito de “aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água na irrigação da lavoura”. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.474 a 1.502, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 2.388 a 2.419.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de utilização indevida da redução de base de cálculo do imposto, prevista no item 17 da Parte 1 c/c o disposto no item 7 da Parte 5, ambos do Anexo IV do RICMS/02, nas saídas de “conjunto de sistema de irrigação reg. aspersão”, no período de 01/01/2005 a 30/06/2005, quando a redução era restrita às saídas de máquinas e implementos agrícolas, não se enquadrando no conceito de “aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água na irrigação da lavoura”. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Insta destacar que a Autuada emite os documentos fiscais indicando na descrição dos produtos a quantidade de “conj. Sist. Irrig. Reg. Aspersão composto de”, descrevendo logo adiante a quantidade de peças (tubos e conexões) que seguem no mesmo lote comercializado, lançando um único preço para o produto denominado “conjunto”.

O Fisco elaborou planilha englobando os itens tubos e conexões, distribuindo o preço dado ao “conjunto”, de acordo com o preço dos tubos, obtidos junto ao sistema informatizado da própria Autuada.

A Impugnante alega que emitiu as notas fiscais de saída de seus produtos adotando a redução da base de cálculo, baseando-se no fundamento legal do Convênio 52/91, publicado em 30/09/1991.

Em seguida, a defesa apresenta os conceitos de máquinas, implementos agrícolas, agricultura superior, aparelho, dispositivo, mecânico, orientação, aspersão, irrigar e tubo, salientando que tais conceitos definem, perfeitamente, o alcance do benefício concedido pelo CONFAZ, pois o Convênio 52/91 define a redução da base de cálculo nas saídas de máquinas e implementos agrícolas.

O Fisco, por sua vez, se sustenta na definição literal do item 17 da Parte 1 c/c o item 7 da Parte 5 do Anexo IV do RICMS/2002. De acordo com o mencionado item 17, ocorre a redução da base de cálculo nas saídas, em operação interna ou interestadual, de máquina ou implemento agrícola, relacionados na parte 5 do Anexo IV.

Identificando o produto, o item 7 da parte 5 contempla a redução para:

“Aparelhos e dispositivos mecânicos, destinados a regular a dispersão ou orientação de jato de água, inclusive simples órgãos móveis postos em movimento pela pressão de água, usados na irrigação da lavoura”.

Interpretando o dispositivo, diz a defesa que os “aspersores, tubos, pontas, anéis e luvas, por serem coordenadamente acoplados, constituem aparelhos, com finalidade essencial na irrigação, sem os quais o processo não funciona”, destacando que “os tubos, suas partes e conexões, são dispositivos fabricados segundo as normas da ABNT, destinados à aplicação em sistemas de irrigação por aspersão e que são imprescindíveis para, mediante alta pressão, orientar o jato de água e movimentar as peças de dispersão, sem o que não existe sistema de irrigação.”

Noutra linha de raciocínio, salienta o Fisco que a redução atingiria apenas o aparelho denominado “aspersor”, sobre o qual não se exigiu qualquer tributo neste lançamento, e que os tubos e conexões não podem ser considerados como aparelhos ou dispositivos mecânicos, ainda que vendidos em conjunto.

Destaca a autoridade fiscal que a definição de “sistema de irrigação” é de fácil entendimento e de acessível esclarecimento junto aos profissionais especializados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não se pode olvidar, evidentemente, da postura fiscal de que as regras de isenção, qualificando a redução da base de cálculo como isenção parcial, são interpretadas literalmente, na esteira do art. 111 do CTN.

Mas, a toda evidência, quando se constata que o valor de mercado do “aspersor”, em sua maioria, atinge pouco mais de R\$ 4,00 (quatro reais) a unidade, não se vislumbra muita coerência na afirmativa, ou seja, não é muito razoável que as máquinas administrativas dos estados e do próprio CONFAZ sejam postas em benefício de se reduzir a carga tributária sobre um bem de uso restrito e de valor comercial tão baixo, se comparado ao custo total do conjunto de irrigação.

Como visto até aqui, a questão se prende exclusivamente à possibilidade de se classificar os tubos e conexões como sistema de irrigação ou não. Se positivo, estariam tais saídas contempladas pela redução da base de cálculo. Ao contrário, se negativa a possibilidade, não se aplicaria a redução, tributando-se de forma integral as saídas, mesmo que denominadas pela Autuada como venda de conjuntos de irrigação.

Valendo-se da informação da Impugnante de que outras empresas do ramo se utilizam do mesmo procedimento, procurou-se analisar a questão à luz de posições já externadas pelos setores competentes da SEF/MG e da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com efeito, um dos concorrentes da Autuada formulou consulta à DOLT/SUTRI, expondo a sua situação tal e qual acontece com o objeto do presente lançamento.

Como resposta, publicou-se a Consulta de Contribuintes nº084/2007 que, não obstante posicionar-se contra o pedido da consulente, ressaltou que, na hipótese da Receita Federal confirmar o enquadramento do conjunto vendido pelo contribuinte como sistema de irrigação, poderia ele se valer da redução da base de cálculo.

Em sua exposição, a DOLT/SUTRI destacou a DECISÃO Nº 10, de 16 de outubro de 2000, emanada da 5ª Região Fiscal da Receita Federal, dando conta de que a classificação fiscal 8424.81.21 alcança o “sistema de irrigação por aspersão ou microaspersão composto de filtros, válvulas, conexões, controladores e aspersores ou microaspersores para uso na agricultura e floricultura.”

Considerando que a definição da 5ª Região Fiscal da RFB não assegurava de forma clara a classificação fiscal para o produto em análise, por falta de umas e inclusão de outras partes não presentes no conjunto vendido pela Autuada, buscou-se novas consultas para a situação, quando foi possível encontrar a DECISÃO Nº 216, com a seguinte redação:

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: 8424.8121 – Conjunto para irrigação por aspersão constituído por aparelhos para projetar água (aspersores), hastes de sustentação, tubos, tubetes e conexões, próprio para uso na agricultura e fruticultura em geral.

A mencionada decisão aproxima substancialmente a conceituação dada pelo Contribuinte com a classificação fiscal da RFB, o que, em tese, lhe permitiria utilizar-se da redução da base de cálculo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para sanar eventuais dúvidas, uma análise criteriosa das Notas do Sistema Harmonizado (SH) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que estabelecem detalhadamente o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH pode resolver a questão.

As posições possíveis para enquadramento do sistema de irrigação são:

- Plástico e suas obras: Seção VII, Capítulo 39
- Máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos e suas partes: Seção XVI, Capítulo 84.

Analisando as Notas do Sistema Harmonizado (SH) e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que estabelecem detalhadamente o alcance e conteúdo da Nomenclatura abrangida pelo SH tem-se a Nota nº 4, da Seção XVI do SH que determina:

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

Por sua vez, o item VII – Unidades Funcionais (Nota 4 da Seção), das Considerações Gerais da Seção XVI da NESH, esclarece o significado do termo “concebidos para executar conjuntamente uma função bem determinada”.

O mencionado item dita que o termo abrange somente as máquinas e combinações de máquinas necessárias para realização da função própria ao conjunto, que forma uma unidade funcional, excetuando-se as máquinas ou aparelhos que tenham funções auxiliares e não concorram para a função do conjunto.

Exemplificando, a legislação aqui tratada comenta:

“Constituem, por exemplo, unidades funcionais deste gênero, na acepção desta Nota:

(...)

3) Os sistemas de irrigação constituídos por uma estação de controle que compreende principalmente filtros, injetores e comportas, canalizações primárias e secundárias subterrâneas e uma rede na superfície (posição 84.24).”

Noutra linha, a Nota nº 2, da Seção XVI do SH, assim como o item II – Partes (Nota 2 da Seção), das Considerações Gerais da Seção XVI da NESH determinam as regras para a classificação das partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para determinada máquina ou aparelho. Segundo estas notas, as partes se classificam na posição correspondente à máquina ou aparelho. Entretanto determina:

“Todavia, estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos

deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada. É o que acontece, entre outros, com: 1)As bombas e compressores (posições 84.13 e 84.14).”

Por outro lado, quanto à possibilidade do produto em questão ser classificado no Capítulo 39 da Seção VII (Plásticos e suas obras), uma vez que é um produto feito de PVC (Policloreto de Vinila), esta está excluída pelo item “s” da Nota nº 2, do Capítulo 39 do SH que determina:

“2. O presente Capítulo não compreende:

...

p) os artigos da Seção XVI (máquinas e aparelhos, material elétrico);”

Analisando a NESH da Posição 84.24, tem-se:

a) Quanto à classificação da posição 84.24:

“Esta posição engloba as máquinas e aparelhos utilizados para projetar, dispersar ou pulverizar vapor, líquidos ou produtos sólidos (granulados, granelhas, pós, etc.), na forma de jato, dispersão, ou mesmo gota a gota, ou em nuvem (spray).

...

E.- SISTEMAS DE IRRIGAÇÃO

Estes sistemas são constituídos por um certo número de elementos ligados entre si, compreendendo especialmente:

1º) uma unidade de comando de malha dupla, injetores de adubos, válvulas reguladoras de retenção, reguladores de pressão, manômetros, dispositivos para purgar, etc.;

2º) uma rede subterrânea (canalizações primárias ou secundárias para conduzir a água da unidade de comando até o local a irrigar); e

3º) uma rede de superfície (condutos gota a gota com gotejadores).

O conjunto classifica-se na presente posição como constituindo uma "unidade funcional"..."

b) Quanto à classificação das partes do sistema:

“Ressalvadas as disposições gerais relativas a classificação das partes (ver Considerações Gerais da Seção), também se classificam aqui as partes das máquinas ou aparelhos da presente posição, tais como os reservatórios,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*bicos aspersores, cabeças de irrigação, mecanismos de dispersão (exceto os artefatos da posição 84.81), etc.”*

Obs.: Posição 84.81 – Torneiras, válvulas e dispositivos semelhantes.

Para se chegar definitivamente a uma conclusão, é preciso analisar a Tabela de correlação NBM x NCM. Esta tabela tem por finalidade possibilitar a correlação de códigos de mercadorias entre a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), adotada pelo Brasil e demais países do Mercosul (Argentina, Paraguai e Uruguai), a partir de janeiro de 1996, e a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), utilizada pelo Brasil entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995.

Através dela observa-se que a classificação NBM 8424.81.9900 corresponde às seguintes NCM: 8424.81.19, 8424.81.21, 8424.81.29 e 8424.81.90 conforme se observa abaixo:

<b>Correlação</b>			
<b>COD_NBM</b>	<b>NOME_NBM</b>	<b>COD_NCM</b>	<b>NOME_NCM</b>
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULT URA	8424.81.19	OUTS.APARELHOS P/PULVERIZAR FUNGICIDAS/INSETICIDAS, ETC.
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULT URA	8424.81.21	IRRIGADORES E SISTEMAS DE IRRIGACAO,POR ASPERSAO
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULT URA	8424.81.29	OUTROS APARELHOS IRRIGADORES E SISTEMAS DE IRRIGACAO
8424.81.9900	OUTS.APARELHOS P/AGRICULTURA/HORTICULT URA	8424.81.90	OUTROS APARELHOS P/AGRICULTURA OU HORTICULTURA

Por tudo, com base no até aqui exposto, conclui-se que o sistema de irrigação é considerado como uma unidade funcional e classifica-se na posição 84.24 (8424.81.21 – Irrigadores e sistemas de irrigação por aspersão e que, no caso dos autos, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para as máquinas ou aparelhos devem ser classificadas na posição correspondente às máquinas ou aparelhos, à exceção das bombas ou compressores utilizados no sistema de irrigação que devem ser classificados em posições próprias, ou seja, posição 84.13 ou 84.14, mas que não são objeto do presente lançamento.

Destaca-se, por fim, que a peça impugnatória, ao requerer a realização de prova pericial, não atendeu ao disposto no inciso III, do art. 116 da CLTA/MG, vigente à época, razão pela qual o pedido não foi apreciado pela Câmara de Julgamento.

Dessa forma, não restando demonstrada a imputação feita pelo Fisco, não resta outra decisão que não seja a improcedência do lançamento.

Cabe salientar, no entanto, que a destinação dos produtos, com encaminhamento a diversos estabelecimentos classificados como depósitos de materiais

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para construção, lança dúvidas sobre a real utilização dos mesmos. Mas, não sendo esta a linha acusatória mestre do Fisco, irrelevante se torna para a tomada de decisão.

Contudo, a matéria merece melhor análise dos formuladores da política fiscal do Estado, uma vez que, nos moldes atuais, é de controle extremamente difícil para o Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, compareceu o Dr. Miguel Arcanjo da Silva. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Antônio Leonart Vela e Rodrigo da Silva Ferreira.

**Sala das Sessões, 16 de abril de 2008.**

**Roberto Nogueira Lima  
Presidente/Relator**

RNL/EJ