



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.720066/2015-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-008.925 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** PACIFIL BRASIL- INDUSTRIA , COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE SILOS PLÁSTICOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2015

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

A classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. SILOS PLÁSTICOS AGRÁRIOS. RESERVATÓRIO DE GRÃOS. POSIÇÃO NCM 39.25.**

Os Silos Plásticos Agrários devem ser classificados no código da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM n.º 3925.10.00 -- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros.

**COMPETÊNCIA. ICMS. RFB. CONFLITO. INEXISTÊNCIA.**

Inexiste conflito de competência entre a RFB e demais órgãos públicos, no que se refere à finalidade precípua de classificação fiscal de mercadorias. A competência originária dessa atividade é da Receita Federal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/01/2013 a 31/12/2015

**NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.**

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento.

**ARGUMENTOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA.**

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DELIMITAÇÃO DA LIDE. OBTER DICTUM NÃO COMPÕE A DECISÃO.

Os motivos ou razões de decidir não fazem coisa julgada mas apenas o dispositivo da sentença ou do acórdão tem esse condão. Hipótese em que argumentos apresentados a título de obter dictum, pelo relator, não integram a decisão recorrida.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que, apesar de apresentar seus motivos e conter a formulação de quesitos e indicar seu perito, seja prescindível para a composição da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior acompanhou pelas conclusões. Vencidos o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo que negou provimento ao Recurso, e os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira, que acompanharam o relator pelas conclusões. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo em reunião anterior. Designou-se Redator *ad hoc* para formalização do acórdão (voto vencido), conforme a minuta depositada no diretório corporativo do CARF, o Presidente da Turma, Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, tendo em vista que o Relator original não mais integra o CARF. Designado para redação do voto vencedor o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Laércio Cruz Uliana Junior manifestaram intenção de declarar voto. Julgamento iniciado na sessão de 18/02/2020, período da manhã.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente e Redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Laercio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente). Ausente o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3201-008.925 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11065.720066/2015-76

## Relatório

Inicialmente, esclareço que me designei redator *ad hoc*, nos termos do art. 58, § 13 do do RICARF<sup>1</sup>, para formalização do acórdão relatado pelo Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, que renunciou ao mandato. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento.

“Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. 369 a 419 contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **10-061.095 - 3ª Turma da DRJ/POA** e-fls. 340 a 360, que julgou improcedente a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata-se de auto de infração lavrado em 11 de fevereiro de 2015 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS (fl. 161 e seguintes), em conformidade com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – n.º 1010700.2014.01095, para exigir Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor de R\$ 50.300,41, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 10.703,90, multa proporcional de R\$ 37.725,31, no percentual de 75%, e multa de IPI Não Lançado Com Cobertura de Crédito no valor de R\$ 651.547,23, totalizando o crédito tributário de R\$ 750.276,85, na data da autuação. A ciência se deu de forma pessoal, na mesma data de encerramento do procedimento fiscal.

Foi apontado no auto de infração que o estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos sem o lançamento de IPI devido, em virtude de erro de classificação fiscal e de aplicação de alíquota do IPI. Fazem parte do auto de infração os demonstrativos de apuração do IPI não lançado, dos juros de mora e multa proporcional, da multa de IPI não lançado com cobertura de crédito, acompanhados da devida fundamentação legal, a Reconstituição da Escrita Fiscal, e demonstrativo das diferenças a cobrar. Também acompanha o Auto de Infração o Relatório de Ação Fiscal, que a seguir será sintetizado.

Informa a Fiscalização que a Ação Fiscal teve início em 13 de outubro de 2014, em razão do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 10.1.07.00-2014-01095-0. Foi solicitado ao interessado que apresentasse a tabela mensal, dos anos de 2011 e 2012, das saídas dos produtos denominados Pacifil Bag/Silo Bolsa e Lona Plana, o IPI apurado nessas saídas, bem como esclarecer a classificação fiscal adotada para o IPI de ambos os produtos.

Acrescenta que, em resposta, a interessada apresentou catálogos de seus produtos e informou ter se baseado em convênios ICMS 52/91 e 89/09 para efetuar a classificação fiscal dos dois produtos.

A partir dos dados apresentados, a Fiscalização buscou mais informações sobre os produtos no site da própria empresa. Dessas pesquisas constatou que os silos-bolsa são, na verdade, grandes tubos plásticos, cujo objetivo é armazenamento. Em decorrência dessa constatação, o Fiscal reavaliou a classificação fiscal do produto, com base em regras específicas do tema, tendo concluído que a classificação fiscal do produto denominado “silobolsa” seria sob código 3917.32.90 da TIPI.

---

<sup>1</sup> § 13. Na ocorrência de afastamento definitivo do relator, ou provisório por período superior a 2 (dois) meses, sem que tenha sido concluído o julgamento do recurso, o processo permanecerá em pauta e o Presidente da Turma de Julgamento deverá designar redator *ad hoc*, escolhido, preferencialmente, dentre os conselheiros que adotaram o voto exarado pelo relator afastado. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017).

Informou o Fiscal que, ao longo de sua análise, pesquisou pela Internet fotos de silos plásticos, tendo constatado que um silo de plástico nada mais é que um silo comum, com estrutura metálica e armazenagem em um tanque plástico, sendo esse tanque normalmente fabricado por rotomoldagem. Verificou que as estruturas denominadas “silos plásticos” possuem como única diferença um reservatório feito de plástico, tendo como característica comum serem um tipo de construção impermeável.

Já em relação ao processo de fabricação dos itens da autuada, relatou que ele se dá através de equipamentos de extrusão e que extrusão é um procedimento mecânico utilizado na fabricação de produtos contínuos, principalmente tubos. Dessa forma, informa ter corroborado seu entendimento de que os produtos fabricados pela autuada são, na verdade, tubos plásticos. Para ilustrar seu relatório, juntou imagens de silos comuns, de silos plásticos e da torre extrusora da empresa fiscalizada, fotografada em momento de produção do silo-bolsa.

Também transcreveu, em seu relatório, interpretação da RFB exposta na Solução de Consulta nº 18-SRRF06/Diana, de 25 de fevereiro de 2011, na qual os silos-bolsa são conceituados como tubos plásticos.

A partir dessas pesquisas e constatações e com base na Regra Geral de Interpretação -1 (RGI-1 - Nota 8 do Capítulo 39 e texto da posição 3917) e Regra Geral de Interpretação-6 (texto da subposição 3917.32) e Regra Complementar -1 (RGC-1 – texto do item 3917.32.90) do Sistema Harmonizado (SH), concluiu que a mercadoria produzida e comercializada pelo contribuinte sob o nome comercial “PACIFILBAG” classifica-se no código 3917.32.90 da TIPI, estando submetido à alíquota de IPI de 5% no período analisado (anos-calendário 2011 e 2012).

Com base nessas análises, e em decorrência da reclassificação fiscal do produto silo-bolsa, foi lavrado o Auto de Infração para exigência das diferenças apuradas do IPI devido nas saídas do produto do estabelecimento industrial, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, bem como foi reconstituída a escrita fiscal do estabelecimento autuado. O enquadramento legal dos valores cobrados no Auto de Infração são os abaixo relacionados:

- Do IPI devido- Fatos geradores ocorridos entre 01/03/2011 e 31/12/2012: Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 15, 16, 17, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10); Art. 52 da Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991 c/ redação dada pelo art. 4º da Lei 11.933 de 28 de abril de 2009.

- Da multa aplicável: Art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/07.

- Dos juros de mora: Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 A ciência do Auto de Infração se deu de forma pessoal, em 10 de fevereiro de 2015, conforme documento das fls. 192 e 193.

Irresignado, o sujeito passivo impugnou a exigência, em 12 de março de 2015, por meio do arrazoado das fls. 196 a 219, e instruído com os documentos das fls.220 a 290. Posteriormente, em 09 de abril de 2015, em 06 de setembro de 2016, em 14 de março de 2017, em 14 de abril de 2017 e em 07 de agosto de 2017 requereu a juntada de mais documentos e aditamentos à impugnação. Esses documentos foram juntados às fls. 297, 300 a 312, 316 a 325, 328, 329, 332 a 338. As alegações de defesa vêm adiante sintetizadas.

Inicia sua manifestação com breve histórico do processo de ensilagem, principalmente no que se refere à função que os silos exercem na atividade agrícola. Informa que a

empresa tem como objeto social a indústria, o comércio, a importação e a exportação de silos plásticos para acondicionamento de grãos e que vem implementando tecnologia inovadora para o setor agrícola nacional.

A partir dessa introdução, informa o critério que entendeu ser o correto e adequado, tendo em vista a natureza específica e a finalidade própria dos produtos que fabrica.

Acrescenta que, por dever de coerência, adotou o mesmo enquadramento utilizado junto à legislação do ICMS para as operações com seu produto. Segundo alegado, esse enquadramento - sob código NCM 3925.10.00 - foi decorrente de orientação fixada pelo Convênio ICMS 52/913, Anexo II, itens 2 e 2.1 (alterado pelo Convênio ICMS 89 de 25 de setembro de 2009).

Entende que esse enquadramento regula a situação com máxima clareza. A alíquota de IPI aplicável para esse código era zero, à época dos fatos em análise.

Faz um breve resumo da Ação Fiscal que culminou com o Auto de Infração, informando que o principal fundamento da autuação toca em divergência relacionada à classificação fiscal dos silos plásticos que são produzidos pela empresa. Em sua longa manifestação, e nos documentos acostados posteriormente, abordou, de forma recorrente, diversos argumentos, que serão subdivididos em tópicos, a fim de facilitar sua compreensão e transcrevê-los de forma sucinta e clara, a bem de facilitar a análise do pleito.

●**Do convênio firmado com o ICMS-** Informa que uma das fontes que utilizou para obter a classificação fiscal de seu produto foi “a orientação fixada pelo Convênio ICMS 52/914, Anexo II, itens 2 e 2.1 (alterado pelo Convênio ICMS 89 de 25 de setembro de 2009)”, que, a seu entender, “regula a presente situação, com máxima clareza”. Transcreve parte de planilha do Anexo II do citado convênio, onde consta a seguinte descrição:

MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS - SILOS SEM DISPOSITIVOS DE VENTILAÇÃO OU AQUECIMENTO INCORPORADOS, MESMO QUE POSSUAM TUBULAÇÕES QUE PERMITAM A INJEÇÃO DE AR PARA VENTILAÇÃO OU AQUECIMENTO - *Silos de matéria plástica artificial ou de lona plastificada, com capacidade superior a 300 litros* : NCM/SH 3925.10.00.

Entende que, consideradas a natureza específica e a finalidade própria dos silos produzidos pela empresa, não restariam dúvidas de que se tratam de “Silos de matéria plástica artificial ou de lona plastificada, com capacidade superior a 300 litros”, descritos na tabela do Anexo do Convênio ICMS 52/91. Informa que vem utilizando o código de classificação 3925.10.00 em suas operações com o Fisco Estadual, sob a égide do convênio firmado. Nesse aspecto, alega inclusive haver óbice operacional para adoção da classificação definida pela Fiscalização Federal, pois há impedimento legal/sistemático em classificar o produto distintamente para a SEFAZ (NCM 3925) e para a RFB (NCM 3917), já que o SPED/NFe não admite duas classificações diferentes para o mesmo produto. Acrescenta que, ainda que o Convênio de ICMS tratasse exclusivamente de redução da base de cálculo imposto estadual, os agentes fiscais federais não poderiam desprezar seu teor, em virtude da simetria dos dois tributos - IPI e ICMS-, bem como pela força normativa cogente dos convênios, que atuariam como norma tributária complementar.

●**Da Portaria MF nº 154/94-** para fins ilustrativos, com o propósito de demonstrar que houve, no passado, o correto enquadramento do silo-bolsa, socorre-se da Portaria MF nº 154/94 (vigente até 31 de dezembro de 1994). Segundo sua argumentação, por meio dessa Portaria foi determinada a classificação dos silos plásticos na posição 3925.10.00

–EX001, sendo que o texto dessa posição seria perfeitamente aplicável aos silos plásticos que produz.

**•Do mérito da classificação fiscal do produto e do dever de coerência das autoridades fiscais na interpretação e aplicação da legislação tributária** - defende que sua interpretação partiu de “considerações técnicas e objetivas acerca da efetiva natureza e finalidade dos silos plásticos por ela produzidos, como também se escora em justificação plenamente coerente com o restante do Sistema Tributário, na medida em que o critério classificatório utilizado mostra-se compatível com um número expressivo de outras normas tributárias relevantes ao caso, como o Princípio Constitucional da Seletividade, o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XI, da CF/88, o Convênio ICMS 52/91 e o artigo 110 do Código Tributário Nacional”. Junta excertos de doutrina, de Acórdão exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de Acórdão exarado pelo Tribunal Federal da 4ª Região (TRF4), para corroborar sua tese de que a classificação fiscal deverá se dar com a observância do critério finalístico do produto.

Quanto à correta classificação fiscal do produto “silo plástico destinado ao armazenamento de grãos e cereais”, se opõe ao método classificatório adotado pela Fiscalização, que terminou por concluir que o produto “silo-bolsa” seria um “tubo plástico flexível”, incluído na posição 39.17, subposição 3917.32 da TIPI. Insiste que a abordagem deve ser fundamentada na natureza e a finalidade do produto, que o critério fundamental do procedimento classificatório deve ser “pautado na finalidade, na função e na destinação do produto industrializado”. Entende que o que melhor se coaduna com a função de “armazenamento” do silo seria a “que parte da posição 39.25 (Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições) e que se desdobra na subposição 3925.10.00 contendo o descrito “Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l”. Para embasar seu raciocínio e sua conclusão, utiliza-se de argumentos semânticos, trazidos de dicionários e reportagens de jornais, bem como de atos exarados por diversos órgãos administrativos, desvinculados da RFB, a exemplo do Convênio Confaz 52/91, do Plano Plurianual (PPA 2003-2007) do Ministério da Agricultura, e pedido de habilitação de seus produtos junto ao BNDES.

Acrescenta que a classificação de determinado produto industrializado na TIPI observa os parâmetros fixados na Nomenclatura Comum do Mercosul e que cabe ao aplicador do direito observar as classificações estabelecidas por meio das NCMs quando da identificação da alíquota do IPI incidente sobre o produto que industrializa. E que, diante de tais critérios objetivos, as autoridades fiscais jamais possuem liberdade para escolherem o caminho classificatório que entenderem mais vantajoso para os interesses do Erário.

Afirma que o método utilizado na interpretação feita pela Fiscalização teria o “propósito de manipular a classificação, na TIPI, dos itens produzidos pela Impugnante, visando, com isso, a impor, artificialmente, imposto em montante superior ao devido no caso”.

Entende que os agentes fiscais desprezaram por completo a efetiva finalidade dos produtos e também fundamentaram a autuação em “critério que nega a validade e vigência de princípios constitucionais e outras disposições tributárias cogentes”. Argumenta que a interpretação das características do produto feita pelo Fiscal foi de leitura restritiva, realizada por meio de interpretação “isolada e incoerente”, além de ser “excessivamente genérica”, e “infiel à efetiva natureza e as características de um silo”. E que, por esse motivo, teria “violado o dever de coerência que todo aplicador do direito deve observar”. Cita doutrina para concluir que “no caso de conflito interpretativo de determinado conjunto de dispositivos jurídicos passíveis de aplicação a um mesmo contexto fático, é obrigação do intérprete identificar aquela opção exegética que garanta maior coerência formal e substancial dentre as alternativas disponíveis, ou seja, aquela que for capaz de evitar contradições com outros enunciados, que for capaz de ser

reconduzida ao restante do sistema como um todo, que for capaz de justificar uma relação de dependência com outras regras e princípios (principalmente de hierarquia superior, e.g.

normas constitucionais) e que for capaz de demonstrar uma grande gama de conexões comuns com outros elementos jurídicos. De outro lado, deve ser rechaçada a interpretação que manifestar contradições com outros dispositivos e que não for capaz de efetivar o conteúdo do restante do sistema jurídico.”

●**Do histórico da TIPI-** Traz o histórico da TIPI, criada com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), assim como da posição 3925, que conteria a seguinte descrição:

*“3925 ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES, DE PLÁSTICOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES 3925.10.00 - Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros Ex 01 Silos sem dispositivos de ventilação ou aquecimento incorporados, mesmo que possuam tubulações que permitam a injeção de ar para ventilação ou aquecimento.”*

E defende que a supressão desse ex tarifário - efetivada pelo Decreto nº. 4.396, de 27 de setembro de 2002 – não é argumento relevante para a desqualificação da natureza próprio dos silos. Conclui que, em decorrência dessa supressão, o produto nele antes previsto passaria obrigatoriamente a ser classificado pela Seção, Capítulo e subcapítulo imediatamente superior, ou seja, 3925.10.00”. Anexa compilação evolutiva da TIPI quanto a NCM 3925.10.00 e o “ex” Tarifário 01, e cópia dos atos oficiais acima citados, para ilustrar seus argumentos. Afirma que, “mesmo que uma definição gramatical possa ser útil, ela jamais poderá ser invocada como razão para se rejeitar ou descartar o teor de definições e classificações já presentes na legislação tributária”.

●**Da semântica aplicada na classificação fiscal-** Retorna à acepção da palavra “silo”, para qual busca a interpretação semântica, no intuito de defender a tese de que a classificação correta do produto é aquela que vem adotando. Entende que houve interpretação restritiva e parcial do termo, tendo a autoridade fiscal, ao proceder a classificação fiscal do produto, se fixado em critérios formais e se afastado do critério finalístico do objeto. Ilustra seus argumentos com transcrição de definições dos verbetes “silo” e “tubo”, para concluir que seu produto deve ser reconhecido como “silo”. Alega que a “incontroversa a finalidade dos silos plásticos” por ela fabricados, impõe que “seja aplicado o critério finalístico e funcional no enquadramento desses produtos na TIPI”, devendo ser revisto o enquadramento proposto no Relatório Fiscal que acompanha a autuação.

●**Da mudança de entendimento fiscal-** Alega que, no caso em análise, houve “mudança de entendimento fiscal”, contra o que invoca a regra protetiva prevista no parágrafo único do artigo 100, do CTN – exclusão da imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo na hipotética situação em que seja refutada a classificação fiscal que vem utilizando para seu produto (e que segundo seu entendimento está sob o manto de instruções e orientações recebidas, mais especificamente o Convênio ICMS 52/91). Nesse sentido, requer que, se mantida a autuação quanto à classificação fiscal, sejam excluídos os juros moratórios e as multas aplicadas pela Fiscalização no procedimento fiscal.

●**Da ofensa aos Princípios da Isonomia e Seletividade-** Entende que, caso seja rejeitado o método de classificação com fundamento na função exercida pelo produto, estaria sedimentada ofensa ao Princípio da Isonomia previsto na Constituição Federal, já que silos metálicos e estáticos, classificados nos códigos 7309.00.10 e 8479.89.40, pela TIPI, recebem alíquota zero. Entende que, por força do inciso II do art. 150 da Constituição Federal, não poderia haver tratamento tributário desigual entre seu produto e os silos metálicos, produzidos por outros contribuintes do IPI. Junta excertos de doutrina, em que são listadas as circunstâncias autorizadas para instituição e aplicação de tratamento desigual entre contribuintes, para concluir que o enquadramento diferenciado do seu produto ofende a Isonomia, o que o torna ilegítimo.

Invoca o Princípio da Seletividade e entende que, consideradas as características essenciais de seu produto, sua comprovada eficiência no armazenamento dos grãos e melhor performance quanto à sustentabilidade ambiental, a classificação fiscal que vem adotando representa melhor esse princípio, que foi definido pela nossa Constituição como de observância obrigatória relativamente ao IPI. Defende que esses quesitos necessariamente conduziram à redução da alíquota de IPI aplicável sobre seu produto. Cita programas do governo federal que classificam a ensilagem como atividade essencial.

●**Do pedido de perícia-** Requer a realização de perícia técnica, em observância ao artigo 16, inciso IV, e 18 do Decreto nº 70.235/72, com o objetivo de confirmar a efetiva natureza dos silos plásticos por ela produzidos e que ateste que foi correta a classificação fiscal adotada até então. Indica nome para assistente técnico pericial e relaciona os quesitos que pretende ver respondidos na perícia.

Finaliza requerendo: *i*) em observância ao artigo 16, inciso IV, e 18 do Decreto nº 70.235/72, a realização de prova pericial que confirme a efetiva natureza dos Silos Plásticos produzidos pela Impugnante, atestando que foi correta a classificação técnica na TIPI por ela realizada em relação aos produtos que industrializa; *ii*) no mérito, que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração, com a consequente declaração de nulidade e extinção do crédito tributário por ele constituído; *iii*) ou sucessivamente, com base no artigo 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, seja julgada parcialmente procedente a impugnação, para se excluir do montante lançado no Auto de Infração a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É o relatório.

O Acórdão n.º **10-061.095 - 3ª Turma da DRJ/POA** está assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/03/2011 a 31/12/2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de

1o nível (5o dígito) e, dentro desta, na subposição de 2o nível (6o dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

COMPETÊNCIA. ICMS. RFB. CONFLITO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste conflito de competência entre a RFB e demais órgãos públicos, no que se refere à finalidade precípua de classificação fiscal de mercadorias.

A competência originária dessa atividade é da Receita Federal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 31/03/2011 a 31/12/2012 PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que, apesar de apresentar seus motivos e conter a formulação de quesitos e indicar seu perito, seja prescindível para a composição da lide.

O julgamento na primeira instância foi no sentido de julgar improcedente a impugnação.

A Recorrente protocolizou o Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual, basicamente repete os argumentos da impugnação. Requer ao final da peça recursal:

#### IV - REQUERIMENTO

4.1 Por todo o exposto, REQUER dignem-se Vs. Sas. a julgar integralmente procedente o presente Recurso Voluntário, para o efeito de:

(i) declarar a nulidade do Acórdão n.º 10-061.095, por cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e por violação ao devido processo legal, ao deixar de enfrentar argumentos de defesa fundamentais, bem como ao deixar de apreciar pedido de realização de prova pericial formulado pelo Recorrente, devendo, nesse caso, ser determinada a baixa dos autos à instância de origem para a realização da referida diligência que demonstre a inexistência de crédito tributário a cobrar no presente caso, já que houve retenção a maior realizado a título de contribuições no período da Autuação; ou, sucessivamente,

(ii) reformar integralmente o Acórdão n.º 10-061.095, declarando a insubsistência do Auto de Infração n.º 11065.720066/2015-76 (vinculado ao Procedimento Fiscal n.º 1010700.2014.01095), com a conseqüente declaração da nulidade e extinção do correspondente crédito tributário por ele constituído, nos termos do inciso IX do artigo 156 do Código Tributário Nacional, com os devidos registros nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, face adequada classificação fiscal adotada pelo contribuinte, qual sejam NCM 3925.10.00; ou ainda sucessivamente;

(iii) reformar parcialmente o Acórdão n.º 10-061.095, para se excluir do montante lançado no Auto de Infração n.º 11065.720066/2015-76 (vinculado ao Procedimento Fiscal n.º 1010700.2014.01095) “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, na medida em que a Recorrente promoveu o enquadramento dos Silos que produz em estrita observância ao que dispõe o Convênio ICMS 52/91, de modo a se beneficiar do disposto no artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.”

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc* e nos termos do art. 58, § 13 do RICARF, sirvo-me da minuta de voto apresentada na sessão de fevereiro de 2020 pelo Relator Leonardo Correia Lima Macedo:

“Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata o presente processo de disputa quanto a classificação fiscal para a mercadoria “silo plástico”. A fiscalização entende que a classificação correta seria na NCM 39.17.32.90 correspondente a alíquota ad valorem de 5% para o IPI, enquanto a Recorrente defende a classificação fiscal na NCM 3925.10.00 que corresponde a alíquota ad valorem de 0% de IPI.

Passo a análise do Recurso.

### Preliminares

#### 3.1 – Nulidade do Acórdão – Ausência da Fundamentação

A Recorrente defende a ausência de fundamentação quando da análise dos argumentos da impugnação, e-fl. 381.

*3.1.3 Um aspecto que deve ser destacado é que a r. Decisão proferida possui um total de 21 folhas, sendo que, dessas, apenas 14 folhas são dedicadas à fundamentação do Decisum, das quais ainda a maior parte consiste em meras transcrições do Auto de Infração e de atos normativos. Tal postura, certamente, dificulta a defesa técnica da empresa contribuinte, uma vez que a fundamentação da decisão se delonga em textos que em nada contribuem para a solução do caso e, nos pontos em que deveria efetivamente manifestar-se sobre os argumentos concretos e sobre a análise dos aspectos particulares do caso, atém-se a exposição de pouquíssimas frases, as quais ainda estão marcadas por afirmações genéricas, lacunosas e, inclusive, circulares.*

Sobre o assunto, entendo, entretanto, que não assiste razão a Recorrente.

Os julgadores de primeira instância são livres para formar seu convencimento, externada nas razões de decidir que pode reproduzir em parte ou na totalidade as razões do auto de infração. Os fundamentos ou razões de decidir estão identificados na peça fiscal e no acórdão da DRJ.

*CARF, Acórdão n.º 3202-001.112 do Processo 10831.011104/2004-52 Data 25/03/2014*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DO JULGADOR APRECIAR, PONTO A PONTO, TODAS AS TESES DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DA DECISÃO.*

*O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos. Não há nulidade da decisão de primeira instância que deixa de analisar ponto a ponto as teses de defesa elencadas pela impugnante, quando referida decisão traz fundamentação coerente acerca das razões de decidir.*

*CARF, Acórdão n.º 3002-000.786 do Processo 10855.912713/2009-67 Data 16/07/2019*

*PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Não há que se cogitar o cerceamento ao Direito de Defesa, quando o julgador deixa de analisar eventuais provas apresentadas, quando estas, por decorrência lógica das suas razões de decidir, não são aptas a alterar o resultado do julgado.*

A Recorrente não demonstra a existência de erro in procedendo ou in iudicando, a merecer a declaração de nulidade da decisão ou a sua reforma. O desejo de aperfeiçoamento das razões de decidir não é motivo para a nulidade do acórdão de primeira instância.

Não conheço da preliminar de nulidade.

### **3.1 – Nulidade do Acórdão – Cerceamento do direito de defesa**

A Recorrente alega que houve cerceamento do direito de defesa por rejeição arbitrária de prova pericial, e-fl. 385.

*3.2.7 Aliás, a mera rejeição de prova pericial ao argumento de que essa somente deve ser realizada quando necessária para a formação do convencimento da autoridade fiscal acaba sendo autorização irrestrita para o arbítrio dos agentes públicos, na medida em que absolutamente todos os pedidos de perícia formulados pelos contribuintes poderão ser sempre sumariamente*

*rejeitados sob alegação de que não serão necessários para a formação do convencimento subjetivo daqueles que são responsáveis pela própria autuação que se questiona. Ora, no caso concreto, a perícia se mostra necessária para comprovar precisamente que a formação do convencimento dos agentes fiscais está equivocada, na medida em que está partindo de dados e informações inverídicas, imprecisas e falsas.*

Sobre o assunto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Em que pesem os argumentos da Recorrente, a jurisprudência de CARF é ampla quanto a possibilidade de indeferir o pedido de perícia técnica.

*CARF, Acórdão n.º 2003-000.159 do Processo 11060.720054/2007-81 Data 24/07/2019*

*PAF. PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDENTE.*

*A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado. Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão que a considerou prescindível, já que presentes nos autos elementos de convicção suficientes à satisfatória solução da controvérsia.*

*CARF, Acórdão n.º 3202-001.112 do Processo 10831.011104/2004-52 Data 25/03/2014*

*INDEFERIMENTO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.*

*O indeferimento do pedido de diligência pelo julgador de primeira instância, por entendê-la desnecessária ao deslinde do litígio, não se configura cerceamento do direito de defesa, posto que o livre convencimento da autoridade julgadora é assegurado no processo administrativo fiscal, na forma do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72.*

Dessa forma, o indeferimento do pedido de perícia técnica não é caso para se falar em nulidade da decisão. O julgado de primeira instância considerou a perícia prescindível, já que presentes nos autos elementos de convicção suficientes à satisfatória solução da controvérsia.

Não conheço da preliminar de nulidade.

## **Mérito**

### **3.3 – O Dever de Coerência das Autoridades Fiscais**

A Recorrente alega haver um conflito normativo gerado por divergência interpretativa relativamente à correta classificação na TIPI de produtos industrializados fabricados pela Recorrente, e-fl. 386.

*3.3.1 Está-se diante de uma situação de conflito normativo gerado por divergência interpretativa relativamente à correta classificação na TIPI de produtos industrializados fabricados pela Recorrente. E nesse contexto, jamais se poderia dar prevalência à opção exegética que se atém apenas a regras formais e subsidiárias de classificação, desprezando-se por completo os outros critérios que devem participar da definição da natureza do produto a ser enquadrado na TIPI. Exatamente por isso, diante da divergência interpretativa que se instaurou, deve-se privilegiar a proposta classificatória que melhor combina todos esses fatores, justificando uma leitura coerente e integrada dos elementos que se compatibilizam com a real complexidade do produto industrializado que se pretende tributar.*

Sobre o assunto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Ocorre que no caso concreto não há que se falar em conflito normativo para o IPI. O IPI é tributo federal e a competência para a classificação de mercadorias na TIPI é da Receita Federal.

Nesse ponto compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6/03/1972, no art. 1.º do Decreto n.º 97.409, de 22/12/1988, no art. 2.º do Decreto n.º 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2.º a 4.º do Decreto n.º 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto n.º 97.409, de 22/12/1988.

*CARF, Acórdão n.º 3101-000.915 do Processo 10926.000344/2006-34 Data 10/11/2011*

*CLASSIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA. NORMAS JURÍDICAS VINCULADAS. A classificação de mercadorias é assunto da competência de órgãos do ministério da Fazenda, independentemente do tipo e da natureza da mercadoria cuja classificação se busca. Normas relacionadas à identificação das*

*mercadorias têm aplicação limitada à fase de identificação da mercadoria. Daí por diante, a solução do litígio se dá mediante fiel observância às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado bem como às regras Gerais Complementares.*

CARF Acórdão nº 3201-004.252 do Processo 10480.723802/2010-70 Data 26/09/2018

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. COMPETÊNCIA DA RFB. ANÁLISE TÉCNICA. COMPETÊNCIA DE ÓRGÃOS CREDENCIADOS PELA RFB.**

*A classificação de mercadorias é atividade cuja atribuição é de competência exclusiva da RFB. Empresa não credenciada pela RFB para realizar a identificação fiscal de mercadorias, ainda que competente para identificar mercadoria para o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, não tem competência e não tem previsão legal para identificar mercadoria para fins de re-classificação fiscal. A análise de mercadoria, realizada por empresa não credenciada pela RFB, de forma isolada, não deve servir de subsídio para a re-classificação fiscal, por não possuir autorização legal ou técnica suficiente para analisar a classificação de mercadorias em observação às Regras de Classificação de Mercadorias estabelecidas pelo Sistema Harmonizado.*

Diante do exposto, não há que se falar em conflito de competências, tendo em vista que a competência é única e exclusiva da Receita Federal. Os Convênios do ICMS, as normas da SUFRAMA, e tantos outros que aparecem neste CARF, são incompetentes para definir a classificação fiscal de mercadorias no âmbito da Convenção do SH complementada por dois dígitos adicionais dando origem a NCM.

Nego provimento.

### **Mérito**

#### **3.4 – Da Classificação Fiscal de Silos Plásticos**

No mérito a Recorrente alega que a fiscalização classificou de forma incorreta a mercadoria com o objetivo de aumentar a arrecadação, e-fl. 390.

*3.4.1.1 Conforme antes narrado, os agentes fiscais, forçando o reenquadramento normativo que hoje já é dado aos Silos Plásticos produzidos pela Recorrente, com o propósito evidente de, artificialmente, aumentar a sua arrecadação, mesmo que com base em tributação indevida, vieram a classificar tais produtos industrializados na posição 39.17.32.90, rejeitando a classificação correta adotada pelo contribuinte na posição 39.25.10.00 e, insista-se, anteriormente já adotada pelo Fisco Federal.*

Em que pesem os argumentos da Recorrente, a classificação fiscal de mercadorias é matéria internacional onde os códigos devem ser harmonizados entre todas as partes contratantes do Sistema Harmonizado. Tais códigos servem a diversos fins, tais como o controle das mercadorias no comércio internacional, as estatísticas para a formulação de políticas comerciais e, evidente, a tributação quando exista alíquota positiva para a mercadoria.

A Receita Federal é competente para harmonizar dentro da sua jurisdição, o território brasileiro, tais códigos para que sejam os mesmos utilizados internacionalmente. Nesse sentido, há em muitos casos um entendimento equivocado da classificação fiscal como sendo uma matéria nacional. Isto é um engano, pois a classificação é uma matéria essencialmente internacional, onde os 6 primeiros dígitos da classificação devem ser os mesmos para as mesmas mercadorias entre todas as partes contratantes da Convenção do SH. Apenas os dois últimos dígitos, que correspondem ao Mercosul são de fato uma matéria regional internacional ou nacional.

No caso concreto, a Recorrente defende a classificação na NCM 39.25.10.00, enquanto a fiscalização sustenta que a mercadoria está classificada na NCM 39.17.32.90. A dúvida está no nível internacional, pois a divergência tem início na posição, ou seja, nos quatro primeiros dígitos da classificação.

Nesse ponto, não assiste razão a Recorrente.

A interpretação da fiscalização utiliza como ponto de partida a posição 39.17, enquanto a Recorrente parte da posição 39.25. A Recorrente acredita que a fiscalização se engana quando interpreta que a posição 39.25 se aplicaria apenas a uma mercadoria que fosse “um apetrecho de plástico para construção”.

Engana-se a Recorrente, pois é possível verificar que tal interpretação é utilizada em todas as Soluções de Consulta da Receita Federal que abrangem a posição 39.25. Para tanto reproduzo a seguir o resumo das Soluções de Consulta na posição 39.25 divulgadas pelo Centro de Classificação de Mercadorias (Ceclam) por meio do seu Compendio de Ementas atualizado até fevereiro de 2019 (disponível em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/compendio-ceclam-fev2019>)

3925.90.10	Painel constituído por uma placa de poliestireno expandido (EPS) estruturada com telas de aço galvanizado posicionadas em suas duas faces, de característica modular, de altura variável, largura de 115 cm e espessura de 7 a 12 cm, próprio para ser utilizado como elemento estrutural na construção de paredes de residências, escolas, galpões e outras edificações.	SC 50/2017 2ª Turma
3925.90.90	Prendedor de portas e janelas, constituído de uma base de plástico, contendo ímãs permanentes, para ser fixada ao solo ou parede, e uma base receptora com face de metal, para ser fixada na porta ou janela, próprio para manter abertas as portas ou janelas, comercialmente denominado “trava portas e janelas”.	SC 197/2015 4ª Turma
3925.90.90	Suporte para sabonete (saboneteira), de plástico, com fixação permanente em paredes ou outras superfícies de edifícios por meio de tiras adesivas ou parafuso, próprio para uso em banheiros.	SC 203/2015 4ª Turma
3925.90.90	Telha translúcida, confeccionada em poli(terefalado de etileno) - PET, medindo 300mm x 200 mm e pesando 320g, utilizada em combinação com telhado cerâmico para obter luz natural, comercialmente denominada “telha injetada em PET”.	SC 351/2017 3ª Turma
3925.90.90	Rodízios de plástico para portas e janelas de correr de construções, munidos ou não de rolagens de aço, que se apresentam embutidos em caixa (estrutura/cavalete) de plástico e metal comum (um ou dois rodízios embutidos em cada caixa), comercialmente denominados “roldanas duplas ou simples de plástico para portas e janelas de correr”.	SC 98185/2018 4ª Turma
3925.90.90	Jogo de rodízios com armações, rodas e batentes, de plástico, e suportes de aço, próprio para portas de correr suspensas de construções, denominado sistema deslizante de sobrepor.	SC 98164/2018 1ª Turma

A leitura leva ao entendimento que as mercadorias da posição 39.25 são utilizadas na construção civil. Entendo ser esta não apenas a harmonização nacional, mas também a internacional.

Por outro lado, neste mesmo documento é possível encontrar Soluções de Consulta que abrangem a posição 39.17. Tais Soluções de Consulta indicam mercadorias utilizadas em outras áreas, sendo a primeira da lista, constante da Solução de Consulta 98.316/2018 – Cosit uma mercadoria assemelhada a da Recorrente.

3917.31.00	Tubo chato de plástico para armazenagem de grãos (cereais, soja, milho etc.), composto por uma tripla camada de polietileno flexível de baixa densidade, uma de cor preta no lado interno e duas de cor branca no lado externo, com 135 MPa de pressão mínima de ruptura, espessura nominal de 205 µm, alta resistência mecânica e proteção contra os raios ultravioleta, com 60 metros de comprimento, 2,70 m de diâmetro e capacidade para armazenar cerca de 180 toneladas de grãos.	SC 98316/2018 4ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 240 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98230/2018 5ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 250 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98231/2018 5ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 220 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98232/2018 5ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 200 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98233/2018 5ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, que suporta uma pressão de 0,16 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 180 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98398/2018 5ª Turma
3917.32.10	Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocontrátil, multicamadas, obtido por extrusão, em que predomina em sua composição o copolímero de etileno, que suporta uma pressão de 0,16 MPa, espessura de 45 micra, apresentado em bobinas com largura de 160 mm, para fabricação de embalagem para carnes e produtos lácteos.	SC 98399/2018 5ª Turma
3917.32.90	Tubo flexível de plástico (poliamida), não reforçado com outras matérias, nem associado de outra forma com outras matérias, apresentado sem acessórios e acondicionado em carretéis, podendo suportar pressão máxima de 1 Mpa	SC 4/2016 1ª Turma
3917.32.90	Tubo flexível de plástico (poliamida), não reforçado com outras matérias, nem associado de outra forma com outras matérias, apresentado sem acessórios e acondicionado em carretéis, podendo suportar pressão de 1,5 a 6 Mpa	SC 5/2016 1ª Turma
3917.32.90	Tubo flexível corrugado fabricado em PVC (poli(cloroeto de vinila)), com propriedades antichamas, próprio para proteção mecânica das instalações elétricas prediais, medindo 20 mm de diâmetro e 50 m de comprimento, com tensão de ruptura inferior a 27,6 MPa.	SC 283/2017 4ª Turma
3917.32.90	Tubo flexível termocontrátil de polietileno, sem reforços ou acessórios, com tensão de ruptura máxima de 10,4 MPa, diâmetro interno em estado natural de 41,5 mm, peso líquido de 104,8 g/ml e apresentado em bobina de papelão de 50 metros	SC 130/2016 3ª Turma

Nesse sentido, para auxiliar no entendimento da lide reproduzo a Solução de Consulta 98.316/2018 – Cosit, de 25/10/2018.

Ministério da  
Fazenda

Coordenação-Geral de Tributação

---

**Solução de Consulta nº 98.316 - Cosit****Data** 25 de outubro de 2018.**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS****Código NCM 3917.31.00**

**Mercadoria:** Tubo chato de plástico para armazenagem de grãos (cereais, soja, milho etc.), composto por uma tripla camada de polietileno flexível de baixa densidade, uma de cor preta no lado interno e duas de cor branca no lado externo, com 135 MPa de pressão mínima de ruptura, espessura nominal de 205 µm, alta resistência mecânica e proteção contra os raios ultravioleta, com 60 metros de comprimento, 2,70 m de diâmetro e capacidade para armazenar cerca de 180 toneladas de grãos.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1 (Nota 8 do Capítulo 39 e texto da posição 39.17) e 6 (texto das subposições de 1.º e 2.º nível 3917.3 e 3917.31.00) da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.

**Relatório****Fundamentos**

2. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/TIPI-1), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

3. 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

Solução de Consulta n.º 98.316

Cosit  
Fls. 2

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). A RGI/SH 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

4. A classificação fiscal de mercadorias deve, igualmente, seguir as orientações e esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), internalizadas no Brasil pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992. A versão atual das NESH foi aprovada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.788, de 2018, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994.

5. Citada a legislação pertinente, passa-se agora a determinar o correto enquadramento na NCM/TEC/Tipi da mercadoria submetida à consulta.

6. A Nota 8 do Capítulo 39 conceitua os tubos de plásticos compreendidos na posição 39.17 nos seguintes termos:

*8. Na aceção da posição 39.17, o termo "tubos" aplica-se a artigos ocios, quer se trate de produtos intermediários, quer de produtos acabados (por exemplo, as mangueiras de rega com nervuras e os tubos perfurados) do tipo utilizado normalmente para conduzir ou distribuir gases ou líquidos. Esse termo aplica-se igualmente aos invólucros tubulares para enchidos e a outros tubos chatos. Todavia, com exclusão destes últimos, os tubos que apresentem uma seção transversal interna diferente da redonda, oval, retangular (o comprimento não excedendo 1,5 vezes a largura) ou em forma poligonal regular, não se consideram como tubos, mas sim como perfis. (os sublinhados não são do original).*

7. À vista de sua descrição, por aplicação da RGI/SH 1, o silobolsa caracteriza-se como tubo chato da posição 39.17 e nesta posição se classifica.

8. Não se tratando de tubo rígido nem se enquadrando nas subposições 3917.10 ou 3917.40, o produto em exame se classifica na subposição 3917.3, por aplicação da RGI/SH 6.

9. Sendo capaz de suportar uma pressão de ruptura de 135 MPa, o Silo Bag ou Silo Bolsa em apreço se classifica na subposição 3917.31.00.

39.17	Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plástico.
3917.10	- Tripas artificiais de proteínas endurecidas ou de plástico celulósico
3917.10.10	De proteínas endurecidas
3917.10.2	De plástico celulósico
3917.2	- Tubos rígidos:
3917.3	- Outros tubos:
3917.31.00	- Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão de, pelo menos, 27,6 MPa
3917.32	- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios
3917.33.00	- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios
3917.39.00	- Outros
3917.40	- Acessórios

Solução de Consulta n.º 98.316

Cosit  
Fls. 3

### Conclusão

10. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) 1 (Nota 8 do Capítulo 39 e texto da posição 39.17) e 6 (textos das subposições de 1º e 2º nível 3917.3 e 3917.31.00) da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 15 de dezembro de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016; e em subsídio extraído das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, a mercadoria classifica-se no **código NCM 3917.31.00**.

### Ordem de Intimação

Aprovada a Solução de Consulta pela 4ª Turma, constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 24 de outubro de 2018. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

Remeta-se o processo para ciência do interessado e demais providências.

*(Assinado digitalmente)*

**ADRIANA KINDERMANN SPECK**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro da 4ª Turma

*(Assinado digitalmente)*

**ROBSON DE V MOREIRA CEZAR**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro da 4ª Turma

*(Assinado digitalmente)*

**SILVANA DEBONI BRITO**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Relatora

*(Assinado digitalmente)*

**LUIZ HENRIQUE DOMINGUES**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Presidente da 4ª Turma

Da leitura da Solução de Consulta nº 98.316 – Cosit, de 25/10/2018 é possível concluir que a classificação adotada pela Receita Federal para a mercadoria assemelhada é a NCM 39.17.31.00. Ocorre que outras silo bolsa também estão abrangidas pela mesma posição 39.17, a saber: NCM 39.17.32.00 e 30.17.33.00. As diferenças entre tais classificações são referentes ao silo bolsa ter ou não acessórios. A mercadoria da Recorrente seria desprovida de acessórios, portanto, na NCM 39.17.32.00.

Nego provimento.

### Mérito

#### 3.4.2 – Da Interpretação Semântica

A Recorrente faz menção a interpretação semântica argumentando que os silos plásticos poderiam estar enquadrados como “reservatórios” ou “recipientes análogos”, e-fl. 397.

*3.4.2.2 Ocorre que, como se viu, para promover tal interpretação alternativa da TIPI valerem-se as autoridades tributárias de definição semântica de “silo”, a qual se mostra absolutamente*

*equivocada e infiel à realidade. No entanto, mesmo que assim seja, os agentes fiscais não realizaram nenhum esforço para explicar porque os silos plásticos não poderiam legitimamente ser enquadrados como “reservatórios” ou “recipientes análogos” de capacidade superior a 300l, tal como defendido pela Recorrente. Em verdade, conforme já demonstrado, chegaram eles em conclusão per saltum em que simplesmente rejeitam a classificação proposta pelo contribuinte.*

Novamente não assiste razão a Recorrente.

Conforme debatido no item anterior a interpretação harmônica internacional da classificação fiscal exige que apenas um código seja o correto para cada tipo de mercadoria transacionada no comércio internacional.

A interpretação vigente para a mercadoria objeto deste processo está na posição 30.17, sendo a posição 39.25 inadequada para os silo bolsa de armazenamento de grãos. Nesse ponto, apesar de entender a inconformidade da Recorrente, entendo que não há como admitir a classificação equivocada.

Importante destacar que para as dúvidas quanto a classificação existe o rito do processo de consulta fiscal de mercadorias previsto na Lei. 9430/96.

## **Mérito**

### **3.4.3 – Da Interpretação funcional**

A Recorrente defende uma interpretação funcional para a classificação fiscal, e-fl. 399.

*3.4.3.1 Conforme antes relatado, o órgão julgador – atendo-se supostamente às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) – entendeu que seria irrelevante no caso a análise funcional e finalística do produto a ser classificado na TIPI! Tal postura, no entanto, é incompatível com melhor técnica de interpretação do direito, pois, conforme já defendido, o esforço classificatório deve buscar aplicar a metodologia formal extraída das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) do modo mais coerente possível com o restante do sistema jurídico, de modo a harmonizá-la com todos os elementos normativos que estejam disponíveis ao intérprete, incluindo-se, nesse campo de análise, considerações semânticas, funcionais e finalísticas.*

Sobre este ponto não assiste razão a Recorrente.

A interpretação quanto a classificação fiscal segue a estrutura de regras do Sistema Harmonizado. A funcionalidade, compreendida nas hipóteses da regra 4, é utilizada apenas para os casos onde não houve êxito na aplicação das Regras Gerais 1, 2, e 3. No presente caso a classificação fiscal aplica-se a RG 1, ou seja, o caso não demanda a funcionalidade.

## **Mérito**

### 3.4.4 – Princípio da Seletividade

A Recorrente discorre sobre a aplicação do princípio constitucional da seletividade, CF Art. 153.

*3.4.4.1 Novamente, a r. Decisão recorrida defendeu que seria imprestável no caso a invocação do princípio constitucional da seletividade, uma vez que esse teria destino apenas o legislador tributário e não se prestaria como critério de interpretação. No entanto, mais uma vez divergindo da postura formalista e restritiva adotada pelo órgão julgador, a Recorrente defende que a correta classificação na TIPI será sempre aquela que melhor efetiva o princípio da seletividade que a Constituição impõe como de observância obrigatória relativamente ao IPI, ex vi o disposto no artigo 153, § 3º, inciso I, da Constituição:*

*Art. 153 (...) § 3º - O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

A apreciação de argumentos constitucionais foge a competência deste CARF. Nesse sentido, deve-se aplicar a Súmula CARF nº 2.

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nego provimento.

### Mérito

## 3.5 – A classificação fiscal de silos plásticos em coerência com outros atos normativos

### 3.5.1 – Histórico da TIPI

A Recorrente defende a interpretação alinhada com outros enunciados normativos mesmo que não estivessem vigentes a época dos fatos, e-fl. 404.

*3.5.1.2 Pois bem, se tudo isso não bastasse, cabe ainda demonstrar que o enquadramento fiscal realizado pela Recorrente mantém a mais perfeita coerência com outros atos normativos que tiveram, no passado, a pretensão idêntica de classificar especificamente os silos plásticos por ela produzidos. De início, impõe-se ressaltar que, diferentemente do sustentado pela r. Decisão recorrida, tais enunciados normativos mesmo que não estejam mais vigentes exercem sim força vinculante e cogente no que diz respeito ao resgate da melhor interpretação possível da TIPI, uma vez que, como já defendido antes, deve o operador do direito sempre privilegiar aquela interpretação que melhor se compatibilizar com os demais textos normativos presentes no ordenamento jurídico.*

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Conforme reconhece a Recorrente os atos normativos não estavam vigentes a época. Além disso, a exceção “Ex” citado pela Recorrente, dentro da posição 39.25, diz respeito a silos para ventilação ou aquecimento, sendo inadequada a conclusão de que seriam silos para armazenamento de grãos.

Sobre o Sistema Harmonizado cabe esclarecer que o mesmo é internacionalmente revisado em média a cada cinco anos. A última revisão entrou em vigor em 2017 e a próxima entrará em vigência em 2022. A cada revisão as partes contratantes da Convenção fazem modificações de acordo com as demandas das partes contratantes, de organismos internacionais e as estatísticas internacionais. O comércio internacional é dinâmico e a todos momento mercadorias ganham ou perdem importância, sendo necessário acompanhar a evolução da classificação para a correta aplicação dos códigos.

Nego provimento.

## **Mérito**

### **3.5.2 – Convênio ICMS**

A Recorrente defende que a classificação fiscal na NCM 3925.10.00 com base no Convênio CONFAZ 52/91, e-fl. 407.

*3.5.2.1 Conforme inicialmente relatado, a Recorrente, quando veio a promover o enquadramento na TIPI dos silos plásticos que produz, pesquisou a legislação tributária em vigor para localizar elementos técnicos e objetivos que permitissem identificar a efetiva natureza dos produtos por ela fabricados. E assim procedendo deparou-se com os itens 2 e 2.1. do Anexo II do Convênio CONFAZ 52/91, os quais, com máxima clareza, indicaram que “Silos de matéria plástica artificial ou de lona plastificada, com capacidade superior a 300 litros” deveriam receber o enquadramento na NCM 3925.10.00. Assim qualificados os seus silos plásticos, a Recorrente não teve qualquer dúvida de que deveria localizar na TIPI a alíquota de IPI aplicável aos bens que seguiriam a NCM 3925.10.00, alcançando, desse modo, a conclusão normativa de que deveria submeter seus produtos industrializados à alíquota zero, conforme determinado no Decreto no 7.660/2011. Observemos a identidade univitelina da classificação!*

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Em primeiro o Convênio CONFAZ não tem competência para determinar a classificação de mercadorias no Sistema Harmonizado. Em segundo, a mercadoria mencionada no Convênio CONFAZ 52/91 “Silos de matéria plástica artificial ou de lona plastificada, com capacidade superior a 300 litros” podendo ser aplicada para diversos fins, não correspondendo a mercadoria para armazenamento de grãos.

Nego provimento.

## **Mérito**

### 3.5.3 – Portaria MF nº 154 de 25 de março de 1994

A Recorrente defende que a classificação fiscal na NCM 3925.10.00 com base na Portaria MF nº 154 de 25/03/1994, sem vigência a época, e-fl. 413.

*3.5.3.5 Antes de mais nada, cabe destacar que a invocação da Portaria MF nº 154/1994 dá-se com o propósito de reforçar e tornar mais coerente a interpretação sendo aqui defendida, na medida em que tal ato normativo, somado a tudo que se comprovou até aqui, presta-se a demonstrar que o legislador tributário já promoveu o correto enquadramento de Silos Plásticos, estando, em verdade, os agentes responsáveis pela autuação ora atacada divergindo de interpretação oficial antes adotada. E, ao assim agirem, as autoridades fiscais acabaram adotando postura absolutamente incoerente, criando dois critérios opostos aplicáveis no tratamento jurídico de um mesmo produto industrializado.*

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Em primeiro a Portaria não estava em vigor. Em segundo, conforme já assinalado anteriormente, o Sistema Harmonizado é dinâmico e revisado em média a cada cinco anos. Em terceiro, a coerência buscada no Sistema Harmonizado é internacional para com as partes contratantes.

Diante do exposto, nego provimento.

### Mérito

#### 3.5.4 – BNDES

A Recorrente cita de forma ilustrativa o pedido de abertura de financiamento junto ao BNDES que teria aceito o seu código, e-fl. 414.

*3.5.4.3 Como se vê, portanto, tal interpretação foi aceita pelo BNDES, o qual, como órgão público também necessita fazer controle de legalidade dos próprios atos, o que reforça a postura classificatória que sempre foi defendida pela Recorrente.*

*3.5.4.4 Com efeito, tal elemento ilustrativo adicional também reforça a pretensão da Recorrente de obter a declaração de nulidade do Auto de Infração lavrado.*

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

A questão de órgãos externos, sem competência sobre o assunto classificação fiscal, já foi tratada em itens anteriores.

Nego provimento.

### Mérito

### 3.5.5 – Princípio da Isonomia

A Recorrente discorre sobre a aplicação do princípio constitucional da isonomia, CF Art. 150.

*3.5.5.1 Admitindo-se, ad argumentandum tantum, que seja irrelevante o fato de todos os demais atos normativos antes citados estarem enquadrando os silos plásticos produzidos pela Recorrente na NCM 3925.10.00, ainda assim deverá ser promovida uma leitura da TIPI que garanta coerência interna perante os demais itens classificados pela mesma tabela como sendo Silos, sob pena de violação ao princípio da isonomia.*

A apreciação de argumentos constitucionais foge a competência deste CARF. Nesse sentido, deve-se aplicar a Súmula CARF n.º 2.

*Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nego provimento.

### Mérito

### 3.5.6 – Soluções de Consulta

A Recorrente reconhece que sabia da existência da Solução de Consulta n.º 18, de 25/02/2011, a qual já teria classificado os silos plásticos produzidos pela Recorrente na posição 3917.32.90, sendo que optou por se insurgir contra a dita Solução de Consulta, e-fl. 417.

*3.5.6.1 Por fim, cabe apreciar a alegação contida no r. Acórdão no sentido de que a classificação dos silos plásticos produzidos pela Recorrente já teria sido resolvida por meio da Solução de Consulta n.º 18, de 25 de fevereiro de 2011, a qual já teria classificado os silos plásticos produzidos pela Recorrente na posição 3917.32.90.*

Sobre este ponto não assiste razão a Recorrente.

Mesmo ciente da Solução de Consulta, a Recorrente assumiu o ônus de incorrer na classificação equivocada. Não há como ajudar a Recorrente que assumiu todos os riscos decorrentes de uma classificação errônea em um sistema de classificação internacional.

Nego provimento.

### Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo”

É o que se reproduz do voto do relator original.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira

## Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Redator designado.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de Condução e Regimento Interno, apresenta-se este Voto.

O produto em questão é um tipo de Silo Plástico Agrário, como pode ser constatado nas imagens reproduzidas a seguir:



Nesses Silos o contribuinte acumula grãos, cereais e alimentos semelhantes. Esse tipo de Silo serve para preservar o alimento e protegê-lo da fauna e do clima, em um ambiente anaeróbico. Aparentemente, são novas e sustentáveis alternativas aos conhecidos Silos de aço.

O contribuinte classificou o produto no código da Nomenclatura Comum do Mercosul -NCM 3925.10.00 (artigos para apetrechamento de construções, de plástico, utilizados como reservatórios):

*“39.25 - ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES, DE PLÁSTICOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES*

*3925.10.00 -- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros (grifos nossos)”*

O produto foi reclassificado pela fiscalização para o código NCM 3917.32.90 (tubo de plástico, não reforçado por outras matérias, sem acessórios), com base no conteúdo da Solução de Consulta nº 18/2011 (6ª RF/Diana) e no entendimento de que silo-bolsa é um tubo contínuo, flexível e sem reforço.

No entanto, remanesceu inalterado nos autos o fato de que não há nenhuma descrição da NESH ou produto que se assemelhe ao produto do contribuinte no código adotado pela fiscalização.

Os “tubos de plástico” do capítulo 39.17 (adotado pela fiscalização) são utilizados para outras atividades e de outras formas, conforme a própria NESH registrou em suas notas explicativas:

*“Na aceção da Nota 8 do presente Capítulo, entende-se por “tubos”:*

*1) os artigos ocios, quer se trate de produtos semi-acabados ou de produtos acabados (por exemplo, mangueiras de jardim estriadas e tubos perfurados) do tipo utilizado geralmente para conduzir ou distribuir gases ou líquidos, desde que apresentem seção transversal interna redonda, oval, retangular (de comprimento não superior a 1,5 vezes a largura) ou de forma de um polígono regular; e*

*2) os invólucros tubulares para salsichas ou outros enchidos (mesmo atados ou trabalhados de outro modo) e outros tubos planos.*

*Incluem-se igualmente na presente posição os acessórios de plástico para tubos (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges).*

*Os tubos e seus acessórios podem ser rígidos ou flexíveis e podem ser reforçados ou combinados de outro modo com outras matérias. (No que respeita à classificação dos tubos, etc., de plástico combinado com outras matérias, ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).”*

A principal função do Silo de Plástico é de reservatório e sua essência deve prevalecer à sua forma, até mesmo porque o Silo de Plástico somente atinge um formato depois de preenchido com os grãos. A posição adotada pela fiscalização não possui o mesmo nível de flexibilidade, pois são meros tubos de plástico e, independentemente do quanto forem flexionados, jamais perderão o formato de tubo. Basta conferir os exemplos da NESH citados acima.

O código que mais se aproxima do produto em questão (“Silo Plástico”) é o código adotado pelo contribuinte, justamente porque o código NCM 3925.10.00 descreve a sua essência, que é a capacidade de ser um reservatório.

Pela Regra Geral n.º 1 não foi possível classificar o produto em nenhum dos códigos existentes na época em razão da ausência da descrição do produto no texto da posição. Logo, de forma correta, o contribuinte utilizou-se da Regra Geral n.º 2, “a”, para classificar o produto de acordo com sua essência:

*“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.”*

Somente com base nas razões expostas já seria possível manter a classificação do contribuinte, mas existem ainda mais razões.

O ex-tarifário 01 da posição 3925.10.00, definiu a alíquota zero ao “silo flexível em lona sintética reforçada, antiaderente, com capacidade igual a superior a vinte metros cúbicos.

O Decreto nº 4.070/2001, igualmente, , definiu no ex-tarifário 01 a classificação 3925.10.00 para os “Silos sem dispositivos de ventilação ou aquecimento incorporados, mesmo que possuam tubulações que permitam a injeção de ar para ventilação ou aquecimento”.

Ou seja, somente a partir da criação dos ex-tarifários foi que surgiu um texto capaz de descrever o produto do contribuinte, que é exatamente o mesmo produto descrito no ex-tarifário. Essa evolução, na classificação do produto em questão, somente confirmou a assertividade da utilização do código 39.25 para a classificação dos Silos Plásticos agrários.

Logo, a conclusão não pode ser outra se não a que aponta como correto o código NCM 3925.10.00 (artigos para apetrechamento de construções, de plástico, utilizados como reservatórios) para o produto em questão.

Diante de todo o exposto e fundamentado, deve ser DADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

## **Declaração de Voto**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Durante o julgamento acompanhei o Relator em sua posição que restou vencida, por ter ocorrido empate e por força art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, deu-se provimento ao Recurso Voluntário.

Por oportuno, e com a finalidade de enfatizar a classificação fiscal na NCM 3917.32.90, reproduzo voto por mim proferido no acórdão nº 3401-007.294, em 13/03/2020, nas partes que interessam à classificação fiscal dos Silos Plásticos, denominado “silobolsa”.

Um silo de plástico nada mais é que um silo comum, com estrutura metálica e armazenagem em um tanque plástico, sendo esse tanque normalmente fabricado por rotomoldagem. Os “silos plásticos” possuem como única diferença um reservatório feito de plástico, tendo como característica comum serem um tipo de construção impermeável.

Já em relação ao processo de fabricação ele se dá através de equipamentos de extrusão, procedimento mecânico utilizado na fabricação de produtos contínuos, principalmente tubos.

A recorrente classifica as geomembranas no código 3925.10.00 da TIPI:

39.25 - ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES, DE PLÁSTICOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

3925.10.00 -- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros (grifos nossos)

Seguindo as regras gerais de interpretação do sistema harmonizado, na ordem em que se apresentam temos que a Regra 1 especifica:

*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:*

Pela aplicação da Regra 1 a classificação é determinada pelo texto das posições, levando a entender que para que o “silobolsa” seja enquadrada na posição 39.25 ele deve ser um “artefato para apetrechamento de construção”, deve ser “de plástico” e “não pode estar especificado e nem compreendido em outras posições”. Portanto se houver uma posição que identifique melhor a mercadoria ela deve ser utilizada, já que pelo texto da posição 39.25, essa é uma posição de exceção, ela só deve ser utilizada caso não seja possível a utilização de outras posições, conforme pode ser concluído da leitura do texto da posição.

O primeiro ponto a ser observado é que a posição 39.25 fala de “artefato para apetrechamento de construção”. Na versão em inglês do Sistema Harmonizado, acessível no site da OMA – Organização Mundial de Aduanas, órgão responsável pelo Sistema Harmonizado, ([http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/instruments-and-tools/hs-nomenclature-2017/2017/0739\\_2017e.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/nomenclature/instruments-and-tools/hs-nomenclature-2017/2017/0739_2017e.pdf?la=en)), temos que a posição está assim descrita:

*39.25 Builders' ware of plastics, not elsewhere specified or included*

O que necessariamente é traduzido como:

*39.25 Artigos de plástico para construtores, não especificados nem compreendidos em outras posições*

Na versão em francês, acessível também no site da OMA, temos a seguinte descrição:

*39.25 Articles d'équipement pour la construction, en matières plastiques, non dénommés ni compris ailleurs.*

Que é traduzido como:

*39.25 Artigos de equipamento para construção, de materiais plásticos, não especificados nem compreendidos em outras posições.*

Atente-se que o inglês e o francês são as duas línguas oficiais da OMA, seus documentos são produzidos nessas duas línguas e traduzidos para as demais línguas dos países membros. Os documentos em português são traduzidos conjuntamente pelos países de língua portuguesa, em comum acordo entre todos, buscando palavras e definições que atendam as similaridades da língua portuguesa praticada em cada país. Por isso a tradução para o português ficou:

39.25 - ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES, DE PLÁSTICOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

Urge observar que por todas as versões analisadas, inglês, francês e tradução para o português em vigor, o que a posição especifica é que são artigos ou artefatos para construção.

A partir daí podemos concluir que o silobolas, se for considerado como um reservatório, como quer entender a recorrente, deve ser um reservatório que seja um “artigo para a construção”. Veja que não se está falando de qualquer artigo de plástico, mas especificamente de um artigo de plástico que seja destinado à construção.

A lógica nos leva a concluir que o artigo de plástico a que se refere à posição 39.25 deve ser parte de uma construção, já que a definição faz referência à destinação do artigo com o uso da preposição “para”. Ora se é parte de uma construção não é o todo. Não se trata de uma construção completa.

Para enfatizar essa conclusão a respeito da posição 3925 fazer referência apenas a artigos para construção, ou seja, partes de construção podemos observar o desdobramento da posição:

39.25 -Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições.

3925.10.00 -- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l

3925.20.00 -- Portas, janelas e seus caixilhos, alizares e soleiras

3925.30.00 -- Postigos, estores (incluindo as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes

3925.90 -- Outros

3925.90.10 -De poliestireno expandido (EPS)

3925.90.90 -Outros

Todos os itens e subitens desdobrados da posição referem-se a partes de uma construção, ou seja, artigos, apetrechos para construção, tais como portas, janelas, soleiras, etc...

A recorrente afirma que comercializa silos de plástico para acondicionamento de grãos e cereais, tecnologia inovadora no setor agrícola nacional.

Como se pode verificar se se considerar o silo plástico com um “reservatório”, como quer entender a empresa, então ele não seria parte de uma construção, mas a construção em si, completa e acabada.

Assim é que os reservatórios referidos na Nota 11 são aqueles que apetrecham uma construção, como uma caixa d'água ou uma estrutura para armazenamento de líquidos em uma indústria. Não se referem, portanto, às obras de construção civil que se caracterizam per si como reservatórios.

O que leva a conclusão de não ser possível o enquadramento na posição 39.25, por faltar-lhe a característica essencial de ser um artigo para construção.

Efetuada o raciocínio inverso, se se considerar o silo plástico como componente e não como um todo, ele poderia ser considerado um artigo para a construção de um reservatório.

Entretanto isso nos leva a leitura das notas do capítulo, já que a Regra 1 determina que a classificação seja efetuada pelos textos das notas de seção e de capítulo.

No capítulo 39 existe a Nota 11 importante para a nossa análise. A nota mostra que a posição 39.25 é uma posição restrita, sendo que somente podem ser classificadas nessa posição as mercadorias que fazem parte da lista exaustiva exposta na Nota. Veja que a nota fala que *se aplica exclusivamente*, o que restringe a aplicação da posição à lista apresentada. Não sendo possível incluir nessa posição uma mercadoria que não corresponda aos itens enumerados:

*11 – A posição 39.25 aplica-se exclusivamente aos seguintes artefatos, desde que não se incluam nas posições precedentes do Subcapítulo II:*

*a) reservatórios, cisternas (incluídas as fossas sépticas), cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros;*

*b) elementos estruturais utilizados, por exemplo, na construção de pavimentos, paredes, tabiques, tetos ou telhados;*

*c) calhas e seus acessórios;*

*d) portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras;*

*e) gradis, balaustradas, corrimões e artigos semelhantes;*

*f) postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, suas partes e acessórios;*

*g) estantes de grandes dimensões destinadas a serem montadas e fixadas permanentemente, por exemplo, em lojas, oficinas, armazéns;*

*h) motivos decorativos arquitetônicos, tais como caneluras, cúpulas, etc.;*

*i) acessórios e guarnições, destinados a serem fixados permanentemente em portas, janelas, escadas, paredes ou em outras partes de construções, tais como puxadores, maçanetas, aldrabas, suportes, toalheiros, espelhos de interruptores e outras placas de proteção.*

Verifica-se que se o silo plástico for um reservatório ele não atende a descrição da posição 39.25 e se for um componente ele não se inclui nas restrições da nota 11. O que nos leva a concluir pela impossibilidade de enquadramento na posição 39.25, como quer a recorrente.

Superada a possibilidade de enquadramento na posição defendida pela recorrente passemos a classificação decidida pela fiscalização.

Em consulta à literatura técnica e site da empresa na internet, tem-se que o Silo Bolsa consiste em um tubo de polietileno, com abertura em suas duas extremidades, produzido pelo processo de extrusão tubular ou balão. Ele é fabricado em dupla face, preta e branca, sendo que a face externa é branca e se destina a proteger o ensilado contra o calor e proteger o plástico

contra os raios UV. A face preta é a face interna, que se destina a proteger o ensilado da proliferação de fungos, mantendo o ambiente escuro e anaeróbico.

A bolsa é coextrusada, multicamada, de cor preta no lado interno e branca no lado externo, ou branca em ambos lados. Nossa tecnologia de produção garante qualidade na resistência mecânica, e somada a proteção contra raios UV, garantem a durabilidade do silo bolsa, que se corretamente utilizada, pode durar até dois anos, mesmo exposta a condições climáticas adversas ou extremas.

O enchimento do tubo se faz através de uma embutidora por uma de suas extremidades abertas e posteriormente fechadas e amarradas para manter o ambiente sem oxigênio, já o esvaziamento através de uma extratora.

Eles são próprios para armazenagem de grãos de cereais, fertilizantes ou silagens (forragens) para pecuária. Após o enchimento, sua(s) boca(s) é (são) lacrada(s) e cria-se uma atmosfera modificada (sistema anaeróbico) que garante a conservação do material.

Fotos retiradas do site da empresa <https://pacifil.com.br/>, em 2021.



O produto sai da indústria com uma configuração própria para o armazenamento de grãos, etc. Eles se diferem das lonas plásticas utilizadas na impermeabilização de silos. E não é instalado em uma obra civil específica, mas acomodado sobre a superfície de um terreno.

Efetando a análise dos SILOS BOLSA partindo da Regra 1 que especifica:

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:

Assim analisando a TIPI para as posições do capítulo 39 temos as seguintes possibilidades:

39.15 Desperdícios, resíduos e aparas, de plásticos.

39.16 Monofilamentos cuja maior dimensão do corte transversal seja superior a 1 mm (monofios), varas, bastões e perfis, mesmo trabalhados à superfície, mas não trabalhados de outro modo, de plásticos.

39.17 Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.

39.18 Revestimentos de pisos (pavimentos), de plásticos, mesmo auto-adesivos, em rolos ou em forma de ladrilhos ou de mosaicos; revestimentos de paredes ou de tetos, de plásticos, definidos na Nota 9 do presente Capítulo.

39.19 Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, auto-adesivas, de plásticos, mesmo em rolos.

39.20 Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, sem suporte, nem associadas de forma semelhante a outras matérias.

39.21 Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos.

39.22 Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidés, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes para usos sanitários ou higiênicos, de plásticos.

39.23 Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.

39.24 Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.

39.25 Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições.

39.26 Outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 39.01 a 39.14.

De acordo com a Nota 8 do Capítulo 39, temos a definição do termo tubos:

Na acepção da posição 39.17, o termo tubos aplica-se a artigos ociosos, quer se trate de produtos intermediários, quer de produtos acabados (por exemplo, as mangueiras de rega com nervuras e os tubos perfurados) dos tipos utilizados geralmente para conduzir ou distribuir gases ou líquidos. Esse termo aplica-se igualmente aos invólucros tubulares para enchidos e a outros tubos chatos. Todavia, com exclusão destes últimos, os tubos que apresentem uma seção transversal interna diferente da redonda, oval, retangular (o comprimento não excedendo 1,5 vezes a largura) ou em forma poligonal regular, não se consideram como tubos, mas sim como perfis. (os sublinhados não são do original).

O que esta de acordo com a definição dos silos bolsa identificada para o produto da recorrente que consiste em um tubo de polietileno, com abertura em suas duas extremidades, produzido pelo processo de extrusão tubular ou balão.

Pela aplicação da RGI 1 3917. Dentre as subposições da posição 3917, estão descartadas as 3917.10, 3917.2 e 3917.40 e seus desdobramentos, já que não estamos analisando

tripas artificiais, tubos rígidos ou acessórios. Assim, resta a subposição 3917.3 e seus desdobramentos.

39.17 Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos.

3917.10 - Tripas artificiais de proteínas endurecidas ou de plásticos celulósicos

3917.2 - Tubos rígidos:

3917.3 - Outros tubos:

3917.31.00 -- Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6 MPa

3917.32 -- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios

3917.32.10 De copolímeros de etileno

3917.32.2 De polipropileno

3917.32.21 Tubos capilares, semipermeáveis, próprios para hemodiálise ou para oxigenação sanguínea

3917.32.29 Outros

3917.32.30 De poli(tereftalato de etileno)

3917.32.40 De silicones

3917.32.5 De celulose regenerada

3917.32.51 Tubos capilares, semipermeáveis, próprios para hemodiálise

3917.32.59 Outros

3917.32.90 Outros

3917.33.00 -- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios

3917.39.00 -- Outros

3917.40 - Acessórios

Não se trata de tubos com capacidade de suportar altas pressões no nível de 27,6 Mpa, portanto está descartado o código 3917.31.00. Não sendo reforçado nem associado de outra forma com outras matérias, e sem acessórios, o Silo Bag ou Silo Bolsa de polietileno classifica-se na subposição de segundo nível 3917.32. Como já referido, o produto é fabricado a partir de polietileno, assim, não estando especificado nem compreendido nos itens 3917.32.10 a 3917.32.5, o silo bolsa em análise classifica-se no item 3917.32.90, com base na Regra Geral Complementar n.º 1 (RGC-1) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

A RFB se manifestou sobre a classificação dos Silos Bolsa pela solução de Consulta Diana/10ª RF n.º 38/2009, onde chegou na mesma classificação apontada pela fiscalização:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código TEC: 3917.32.90

Mercadoria: Tubo chato de polietileno, próprio para armazenagem de grãos de cereais, fertilizantes ou silagens (forragens) para pecuária, com 60 metros de comprimento, 235 microns de espessura, 331m<sup>3</sup> de capacidade e tensão de ruptura de 27,5Mpa, comercialmente denominado "Silo Bag ou Silo Bolsa "

Dispositivos Legais: RGI-1 (Nota 8 do Capítulo 39 e texto da posição 3917) e 6 (texto da subposição 3917.32), e RGC-1 (texto do item 3917.32.90), da TEC aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 2006.

Portanto, entendo que a classificação correta para o Silo Bolsa é na NCM 3917.32.90.

Mara Cristina Sifuentes

(assinado digitalmente)

### **Declaração de Voto.**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior.

Trata-se de auto de infração decorrente da classificação fiscal de mercadorias envolvendo Silo-bolsa.

Inicialmente aduz a fiscalização que a contribuinte teria classificado seus produtos na **NCM 3925.10.00** (artigos para apetrechamento de construções, de plástico, utilizados como reservatórios), de outra banda, a fiscalização entende como correta a **NCM 3917.32.90** (tubo de plástico, não reforçado por outras matérias, sem acessórios).

Fato que a fiscalização, não logrou êxito em sua classificação fiscal, pois a classificação adota pela fiscalização trata-se, conforme consta na NESH<sup>2</sup>:

39.17 - Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plástico.

3917.32 -- Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios

Na acepção da Nota 8 do presente Capítulo, entende-se por "tubos":

1) os artigos ocios, quer se trate de produtos semi-acabados ou de produtos acabados (por exemplo, mangueiras de jardim estriadas e tubos perfurados) do tipo utilizado geralmente para conduzir ou distribuir gases ou líquidos, desde que apresentem seção transversal interna redonda, oval, retangular (de comprimento não superior a 1,5 vezes a largura) ou de forma de um polígono regular; e

<sup>2</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/nesh-in-1788-2018.pdf>

2) os tubulares para salsichas ou outros enchidos (mesmo atados ou trabalhados de outro modo) e outros tubos planos.

Incluem-se igualmente na presente posição os acessórios de plástico para tubos (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges).

Os tubos e seus acessórios podem ser rígidos ou flexíveis e podem ser reforçados ou combinados de outro modo com outras matérias. (No que respeita à classificação dos tubos, etc., de plástico combinado com outras matérias, ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

De qualquer sorte, conforme apontado pela contribuinte e pelas informações prestadas, o produto ele é utilizado para armazenamento de grãos, tendo seu funcionamento como reservatório ou silo, de outra banda, o posicionamento adotado pela fiscalização não é correto, uma vez que a classificação utilizada sem sua utilização para escoamento de líquido ou invólucro, conforme constante na NESH.

Ainda é de rememorar o posicionamento adotado pelo relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, assim compreendeu:

Da leitura da Solução de Consulta nº 98.316 – Cosit, de 25/10/2018 é possível concluir que a classificação adotada pela Receita Federal para a mercadoria assemelhada é a NCM 39.17.31.00. Ocorre que outras silo bolsa também estão abrangidas pela mesma posição 39.17, a saber: NCM 39.17.32.00 e 30.17.33.00. **As diferenças entre tais classificações são referentes ao silo bolsa ter ou não acessórios. A mercadoria da Recorrente seria desprovida de acessórios, portanto, na NCM 39.17.32.00.**

Dessa forma, a classificação adotada pela fiscalização seria incorreta, e não sendo possível manter o lançamento, na qual irei dialogar adiante.

No que tange, a classificação adotada pela contribuinte, o argumento de que o convênio CONFAZ ICMS 52/91, compreendeu que a correta classificação fiscal é por ela indicada, não merece guarida, pois, as decisões tomadas no âmbito do CONFAZ não vinculam a RFB e demais órgãos somente aqueles no âmbito do CONFAZ.

Em sua defesa, a contribuinte enfatiza que de acordo com o Convênio ICMS 52/91, tanto o Ministério da Fazenda quanto o Estado deram aval à classificação fiscal 3925.10.00 para o silo-bolsa.

Ao meu ver, não trata-se de tubo conforme apontado pela fiscalização, e sim sendo uma espécie de saco (silo bag), em que pese o argumento da contribuinte, a **correta classificação seria a NCM 3923.2990**, vejamos:

39.23 Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.

3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos:

3923.29 -- De outro plástico

Compreendo que o silo bag é uma espécie de bolsa ou saco de outro plástico, não existindo NCM específica, essa melhor se enquadra na descrição e utilização do produto. Ainda consta na NESH:

A presente posição abrange os artigos de plástico que sirvam correntemente para embalagem ou transporte de qualquer tipo de produtos. Entre eles, podem citar-se: a) Os recipientes tais como caixas, caixotes, engradados, sacos (incluindo os de pequeno porte, os cartuchos e sacos de lixo), tambores, garrações, bidões, garrafas e frascos.

(...)

Excluem-se, entre outros, da presente posição certos artigos de uso doméstico, tais como cestas de lixo e os copos para serviços de mesa ou de toucador que não tenham características de recipientes para embalagem e transporte, mesmo que possam ser, por vezes, utilizados para esse fim (posição 39.24), os recipientes classificados na posição 42.02, bem como os recipientes flexíveis para produtos a granel da posição 63.05.

Nesse modo, adoto como sendo **correta a NCM 3923.2990.**

Como apontado, a classificação fiscal adotada pela fiscalização é incorreta, conforme debatido pela turma julgadora.

Ao passo quando a fiscalização atribui uma classificação fiscal ao produto, ela tem o condão de aplicar ou afastar o critério estabelecimento pela contribuinte, em discordando, deve se atribuir a classificação correta.

A fiscalização divergindo da classificação adotada pela contribuinte, por dever de ofício deve ser apontado qual é a motivação do auto de infração passando a carregar consigo um o “correto critério jurídico” sobre a classificação da mercadoria declarada na importação.

Diante disso, passa lavra o auto de infração, trata-se de um ato administrativo vinculado no qual estabelece um critério jurídico sobre a classificação e o debate acerca (tese “A” da contribuinte e “B” da fiscalização), se reconhece que a fiscalização adotou de determinado critério do Sistema Harmonizado, as quais estabelecem os padrões de classificação para que se aplique a correta regra.

Nesse passo, devemos rememorar as lições de Ruy Barbosa Nogueira, que descreve sobre a tridimensionalidade do direito “*fato-norma-valor*”:

Quando se diz que o Direito é tridimensional, quer-se esclarecer que o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente: valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, "tensão" ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma.

(...)

Sem a ocorrência ou realização dos elementos de fato (fonte real), não surge a obrigação tributária, ainda que ela já esteja prevista *in abstracto* na lei. Sem a previsão legal também não nasce o fato gerador: é a *realização em concreto* da situação de fato previamente *descrita na lei* que dá nascimento à obrigação tributária.

Por isso que na interpretação científica do Direito Tributário não se pode ter em conta apenas o texto da lei, o sentido puramente gramatical, mas para se chegar ao sentido completo é preciso fazer-se a apreciação também do *estado de fato* ou, em outras palavras, compreender a "situação" descrita pela lei como "necessária e suficiente" para a ocorrência do fato gerador. É exatamente neste sentido que a legislação alemã, dispondo sobre a interpretação, manda se faça a "apreciação" não só da legislação (fonte formal), como dos "estados de fato" (fonte real) descritos na lei.<sup>3</sup>

No entanto, para que seja mantida a autuação com as suas respectivas infrações sanções, o auto deve estar lastreado pela dicção do art. 2º, parágrafo único, I, da Lei 9.784/99, quais sejam, estando dentro da legalidade e motivação.

O fato do auto de infração apontar qual a ilicitude que a contribuinte teria incorrida, não afasta o dever da fiscalização estar motivando com "*fato-norma-valor*" sobre a tese correta a ser aplicada, carregando consigo os conceitos legais, no caso as regras do Sistema Harmonizado.

Com isso, na dicção do art. 50, da Lei 9.784/99, a motivação ela tem de ser explícita, assim, se a fiscalização alega que a classificação adotada pela contribuinte é errada, ela tem de demonstrar que por ela adotada – fiscalização – é a correta, assim, para que se possa apresentar sua defesa. Nesse sentido Sérgio André Rocha leciona:

Como dito, a principal função da exigência de motivação dos atos administrativos decisórios praticados no âmbito do processo e do procedimento administrativos consiste na possibilidade de controle da legalidade das decisões proferidas pelos seus destinatários, isso por intermédio da verificação dos fundamentos externados pela Administração Pública, a justificar a sua prática.

(...)

No âmbito do processo administrativo federal encontra-se o princípio da motivação estabelecido, como regra geral, no art. 2º, VII, da Lei no 9.784/99, que determina a obrigatoriedade da "indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão".

Estabelece o art. 50 do citado diploma legal, de forma explícita, a tipologia dos atos que devem, necessariamente, ser motivados, prevendo ainda, em seu § 1º, que "a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato."<sup>4</sup>

De tal perspectiva, se a fiscalização ao aplicar o Sistema Harmonização de forma equivocada, trata-se de aparente vício, devendo o auto ser anulado por sua integridade:

Ademais, são igualmente nulos os atos administrativos em geral praticados em desconformidade com os princípios que regem a atuação da Administração Pública e,

<sup>3</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 1993, p. 43-47.

<sup>4</sup> ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. 2018. Almedina. p.143-145.

no âmbito dos processos administrativos, aqueles atos que não se coadunem com os princípios processuais que decorrem do clausulado devido processo legal.

Note-se que a nulidade relativa não representa faculdade da Administração em anular seus atos dotados de tal vício, mas sim a possibilidade de que a anulação seja evitada, por intermédio da convalidação.<sup>5</sup>

Nessa esteira, é notório que a fiscalização ao realizar o lançamento o ato por ela praticado deve demonstrar e comprovar qual seria a hipótese correta, caso contrário, estaríamos diante de um vício formal, que impactaria em nulidade do auto de infração:

Isso porque o erro sempre resulta do contraste com o caso correto. Assim, a indicação da classificação fiscal aplicável é *inerente* ao dever de motivação dos atos administrativos. Se o Auditor-Fiscal indica uma NCM igualmente equivocada, o auto de infração é nulo por falta de fundamentação adequada.<sup>6</sup>

Nessa mesma esteira em declaração de proferida no Acórdão CSRF n.º 9303-006.331 pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

“Declaração de Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza

No presente caso, segundo o acórdão recorrido, o Fisco, no ato lançamento, e a contribuinte, quando da importação, igualmente equivocaram-se ao promover a classificação fiscal do produto importado.

Donde a integral exoneração dos valores lançados, inclusive da multa de um por cento em face do erro de classificação fiscal, entendimento contra a qual, especificamente quanto ao cancelamento desta última, insurgiu-se a Recorrente, a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)

Segundo o il. Conselheiro LUÍS EDUARDO BARBIERI, a "autoridade fiscal, ao efetuar o lançamento, deve demonstrar e comprovar que a situação fática (fato jurídico relatado) se enquadrou perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal).

Deve-se, portanto, demonstrar a subsunção entre o evento, ocorrido no mundo fenomênico e relatado na linguagem competente – fato jurídico, à hipótese de incidência tributária" (BARBIERI, Luís Eduardo Gorrossino, Lançamento tributário: vícios e seus defeitos, São Paulo: Novas Edições Acadêmicas, 2015, p. 226).

**Um dos equívocos apontados, na mesma obra, quanto à motivação do lançamento, e com a qual concordamos, é a ausência, insuficiência ou o erro na descrição dos fatos do auto de infração (p. 227), erro como o que ora constatamos no presente lançamento, uma vez que, na sua motivação, a autoridade fiscal deveria ter demonstrado, como antes defendemos, o equívoco em que laborou a contribuinte, mediante a análise das regras de interpretação que seriam aplicáveis ao caso e a indicação, em face dessas mesmas regras, da classificação correta.**

A nosso juízo, portanto, a autoridade fiscal cometeu um vício de motivação no lançamento, do qual resulta, pura e simplesmente, a sua nulidade por vício material.

<sup>5</sup> ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Fiscal. 2018. Almedina. p.308.

<sup>6</sup> SEHN, Solon. Comentário ao regulamento aduaneiro: infrações e penalidades. Aduaneiras, 2019. p. 245.

Ainda que persista o erro de classificação – e isso não está em discussão –, há um defeito no ato administrativo que não admite convalidação. Ante o exposto, somos por negar provimento ao recurso especial da PFN.”

Ademais a mais, ao passo que é reconhecida que a classificação utilizada pela contribuinte e fiscalização estão equivocada, não se pode manter tal multa diante da alteração de critério jurídico, encontrando limite nos termos dos artigos 146 e 149 do CTN. Nesse sentido:

Tem-se, no artigo 146 do Código Tributário Nacional, um mesmo valor jurídico - a segurança jurídica - que agasalha tanto a legalidade tributária como a proteção da boa-fé do contribuinte<sup>37</sup>.

Como já foi visto no Capítulo II, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar inclui-se entre as incumbências da lei complementar (artigo 146 da Constituição Federal). Daí que se essa tensão é resolvida pela lei complementar, que dá prevalência à proteção à boa-fé, não se pode invocar a legalidade para a revisão do lançamento por erro de direito. Afinal, o Princípio da Legalidade foi inserido entre as limitações ao poder de tributar, sendo acertado, daí, não o fazer prevalecer em prejuízo do próprio contribuinte que se quis proteger.<sup>7</sup>

Diante do exposto, voto em acompanhar o relator pelas conclusões e dar provimento ao recurso.

(assinatura digital)

Laércio Cruz Uliana Junior

---

<sup>7</sup>SCHOEURI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Saraiva. 2016. p. 644