



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



**Processo nº** 11065.720365/2017-72  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-014.253 – CSRF / 3ª Turma  
**Sessão de** 16 de agosto de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PACIFIL BRASIL- INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE SILOS PLÁSTICOS LTDA.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

SILOS BOLSA. OUTROS TUBOS DE PLÁSTICO, CÓDIGO 3917.32.90.

Os tubos chatos de polietileno, próprios para armazenagem de grãos de cereais, fertilizantes ou silagens (forragens) para pecuária, comercialmente denominados "Silos Bolsa" ou "Silos Bag", classificam-se como outros tubos de plástico, Código 3917.32.90, com base na Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meire - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovich Belisário (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

**Relatório**

Para fins de elucidar os fatos ocorridos até a propositura do recurso especial do sujeito passivo, reproduzo parte do relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata-se de auto de infração lavrado em 30 de junho de 2017 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS (fl. 186 e seguintes), em conformidade com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – nº 1010700.2017.00100, para exigir Imposto sobre Produtos Industrializados, no valor de R\$ 1.627.930,14, acrescido de juros de mora no valor de R\$ 529.747,92, multa proporcional de R\$ 1.220.947,49, no percentual de 75%, e multa exigida isoladamente no valor de R\$ 2.725.638,14, totalizando o crédito tributário de R\$ 6.104.263,69, na data da autuação.

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 razão dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) solicitados por iniciativa do contribuinte, correspondentes aos Períodos dos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres dos anos-calendário 2013, 2014 e 2015. Que se verificou, a partir da análise das notas fiscais eletrônicas de venda (NFe) e Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal - EFD), as saídas do produto “PACIFILBAG” (Silo Bolsa), classificado pelo contribuinte em suas saídas/vendas sob a NCM 3925.10.00 e descrito nos documentos fiscais como “SILO PLÁSTICO BPF”, em suas diversas medidas. Que, de acordo com a 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), a mercadoria produzida e comercializada pelo contribuinte sob o nome comercial “PACIFILBAG” classifica-se no código 3917.32.90 da TIPI, o que levou à conclusão de que a saída desses produtos se deu com erro de classificação fiscal e de aplicação de alíquota do IPI, em todo o período analisado (anos-calendário 2013, 2014 e 2015).

Com base no levantamento desses dados, iniciou-se a Ação Fiscal sob o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 10.107.00-2017-00100-5. Foi emitido o Termo de Intimação Fiscal (TIF nº55/2017), cuja ciência a fiscalizada tomou em seu domicílio eletrônico fiscal (DTE), e que deu início ao procedimento fiscal, apresentando constatações e solicitando esclarecimentos, em relação aos créditos e débitos de IPI dos anos calendário 2013, 2014 e 2015.

O contribuinte já havia sido objeto de procedimento anterior, referente ao mesmo indício de irregularidade quanto à classificação fiscal de seus produtos, relativamente aos anos-calendário 2011 e 2012 (processo nº 11065.720066/2015-76).

No Termo de Intimação Fiscal foram apontadas as divergências de classificação fiscal e apresentadas as saídas do produto "Pacifilbag" identificadas nas notas fiscais e na escrituração fiscal (SPED Fiscal - EFD) do contribuinte, acompanhadas de tabela demonstrativa dos dados levantados. Foi oportunizado ao contribuinte apresentar detalhes de seu produto, seus critérios de classificação e outras alegações que lhe conviessem.

Em resposta ao Termo, a fiscalizada apresentou descritivos e catálogos do produto e de sua produção e alegações de seu entendimento sobre a classificação do produto. A contribuinte não se pronunciou a respeito dos valores relacionados no Termo de Intimação Fiscal e que representavam as saídas do produto "Silobolsa/Pacifilbag" registrados em sua escrituração fiscal - SPED Fiscal - e notas fiscais eletrônicas - NFe, todas sob o código fiscal NCM 3925.10.00 e descrição "Silo Plástico".

Após análise da documentação obtida (incluindo aquela constante do procedimento fiscal do processo nº 11065.720066/2015-76) e da apresentada pelo contribuinte nas respostas anexadas ao presente processo, o entendimento da Fiscalização foi de que o produto de nome comercial "Pacifilbag" corresponde aos produtos classificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sob o código 3917.32.90 da TIPI.

Esse entendimento foi exarado com base na aplicação das seguintes normas: Regras Gerais para Interpretação do SH (RGI) 1 (Nota 8 do Capítulo 39 e texto da posição 3917) e 6 (texto da subposição 3917.32), bem como na Regra Geral Complementar (RGC) 1 (texto do item 3917.32.90).

A metodologia aplicada no trabalho de classificação desse produto foi transcrita (fls. 219 a 221) do Relatório da Ação Fiscal do processo nº 11065.720066/2015-76, do mesmo sujeito passivo e de mesma matéria. Esse processo abriga o Auto de Infração relativo aos anos-calendário 2011 e 2012, cuja ciência se deu em 10/02/2015 e contra o qual o contribuinte apresentou impugnação, ainda pendente de análise.

Nesse relatório constam, passo a passo, as etapas sucessivas e requisitos necessários para a análise e comparação entre a classificação fiscal pretendida pelo interessado e a classificação determinada pela RFB. São critérios determinados no Sistema Harmonizado (TEC/NCM/SH) e obedecem a regras específicas. Com base nessa análise, restaram comprovados os motivos pelos quais o produto "Pacifilbag" não se enquadra na posição pretendida e utilizada pelo contribuinte. E, em conformidade com esses critérios, chegou-se à classificação fiscal determinada pela Fiscalização.

Além da transcrição do método adotado para classificação do produto "Pacifilbag", a Fiscalização informa, em seu relatório, que esse produto foi objeto de Solução de Consulta exarada em 2008 - Solução de Consulta nº 53-SRRF10/Diana, de 19 de setembro de 2008- tendo a Receita Federal, de posse de todas as descrições e informações técnicas necessárias, concluído pela mesma classificação fiscal adotada no procedimento fiscal em análise.

Essa consulta foi formulada pela requerente Plásticos Suzuki Ltda., CNPJ 89.188.973/0001-00, atual fornecedora de insumos da Pacifil Brasil Ind Com. de Silos Plásticos, CNPJ 10.940.896/0001-42. A consulta da classificação fiscal do produto "Pacifilbag" (fabricado pela empresa uruguaia Pacifil S/A, e cujas especificações técnicas são exatamente iguais às especificações técnicas dos catálogos de produtos e descrições fornecidas pela Pacifil Brasil) foi formulada alguns meses antes da constituição da empresa Pacifil Brasil Ind Com. de Silos Plásticos, CNPJ 10.940.896/0001-42. Ressalta a Fiscalização que a Pacifil Brasil Ind Com. de Silos Plásticos, CNPJ 10.940.896/0001-42 guarda estreita relação técnica e operacional com a Pacifil S/A Tashiro-Takata, sediada em Montevidéu, no Uruguai, tendo a primeira surgido como a operação brasileira da empresa uruguaia, atuando ambas conjuntamente como centros produtores e exportadores para o restante do mercado mundial, conforme atestam as informações contidas nos catálogos compartilhados pelas duas empresas fornecidos pela fiscalizada.

No curso da ação fiscal o estabelecimento pleiteou realização de perícia, com objetivo de esclarecer "elementos técnicos", e relacionou os quesitos que pretendia ver respondidos no procedimento. Todos os itens do seu pedido de perícia não se relacionavam diretamente com a classificação fiscal do produto (objeto da ação fiscal), mas sim com o uso a que ele se destina. Da constatação de verossimilhança entre o produto denominado "Pacifilbag" fabricado pela empresa uruguaia com o produto fabricado no Brasil pela empresa Pacifil Brasil, e tendo em vista a análise e classificação prévias do produto, conduzida por equipe especializada da Receita Federal, com base na aplicação das regras de interpretação de classificação fiscal, e que culminou na publicação da Solução de Consulta nº53 -SRRF10/Diana, de 19 de setembro de 2008, o autor do procedimento fiscal entendeu ser desnecessária realização de perícia ou de nova visita ao estabelecimento do contribuinte, concluindo não haver dúvidas quanto às características do produto analisado nem quanto à sua classificação fiscal.

Ainda no curso da ação fiscal, visando à manutenção da classificação fiscal por ela adotada, a autuada apresentou argumentos e referências jurisprudenciais, com intuito de deconstituir a linha de atuação da Fiscalização. Para isso citou o Acórdão nº 3101-000.527 da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, que havia decidido que o ônus da prova para a desclassificação de produto industrializado é das autoridades fiscais, bem

como mencionou Acórdãos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que citaram a aplicação da Regra Geral de Interpretação 4 (RGI-4 /SH), a qual permitiria a classificação por analogia com artigos semelhantes, comparando elementos como a denominação e a utilização.

Esses argumentos foram refutados pela Fiscalização, com base em condicionantes legais e materiais que impediriam sua aplicação ao caso concreto, tendo sido devidamente justificados em seu relatório, à fl. 219.

A empresa, ainda no curso da ação fiscal e com intuito de embasar a classificação fiscal adotada, apresentou outros argumentos/documentos legais, que pretendeu serem suficientes para balizar a classificação fiscal de seu produto. São eles a Portaria MF nº 154 de 1994, cujos efeitos cessaram em 31/12/1994, e o Convênio ICMS 52/91, Anexo II, itens 2 e 2.1( alterado pelo Convênio ICMS 89, de 2009). Em ambos os casos, a Fiscalização também refutou os argumentos apresentados. O primeiro por não ter efeitos para classificação de mercadorias, além de já estar revogado à data dos fatos. E por descrever, em seu corpo, no campo relativo à classificação fiscal pretendida pela autuada, um produto com características diferentes das características do produto em análise. O segundo por seu objeto se restringir à redução da base de cálculo do ICMS nas operações com equipamentos industriais e suplementos agrícolas, sendo impréstatível para fins de classificação de mercadoria.

Reforçando sua convicção sobre a classificação correta do produto “Pacifilbag”, a Fiscalização constatou ser a Silobolsa um produto cuja classificação é pacificada e incontroversa dentro da Receita, sendo o código 3917.32.90 da TIPI aplicado aos concorrentes da fiscalizada. Constatou que a RFB tem, reiterada, uniforme e consistentemente, classificado e tributado as silobolsas da Pacifilbag e de seus concorrentes no código NCM 3917.32.90. Por fim verificou, em consulta aos sistemas aduaneiros, que a fiscalizada tem importado, com frequência, produtos com esse código fiscal de sua análoga uruguaia.

Com base nos dados levantados, e com fundamento nos artigos 24, II e III do Decreto nº 7.212/10 (RIPI2010) e 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), a Fiscalização autuou o interessado. A ciência do Auto de Infração se deu em 4 de julho de 2017, por meio de abertura de mensagem em sua caixa postal.

Irresignado, o sujeito passivo impugnou a exigência, em 31 de julho de 2017, por meio do arrazoadado das fls. 265 a 311, e instruído com os documentos das fls.312 a 399. 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 no desenvolvimento da atividade agrícola. Informa ser empresa que 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. Faz um breve resumo da Ação Fiscal que culminou com o Auto de Infração, informando que o principal fundamento do Auto de Infração impugnado toca em divergência relacionada à classificação fiscal dos silos plásticos que são produzidos pela empresa.

A partir dessa introdução, passa a discorrer sobre os critérios por ela adotados na obtenção da classificação fiscal de seu produto, informando que, para isso,

considerou “não apenas a natureza específica e a finalidade própria desses produtos, como também os princípios constitucionais que devem direcionar a ação do cidadão e do Estado”.

Em sua longa manifestação, 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 cerceamento de defesa-**Alega cerceamento ao direito de defesa, em razão da rejeição ao pedido de realização de perícia, requerido durante o procedimento fiscal, com o objetivo de esclarecer os “elementos fundamentais à correta interpretação e aplicação da legislação tributária”. Entende que a rejeição ao seu pedido foi arbitrária e infundada, tendo o Fiscal desconsiderado, de antemão, as respostas que viessem a ser dadas pelo profissional técnico acerca da melhor caracterização dos silos por ela produzidos. Argui que, mesmo que as informações dadas pelo profissional técnico não viessem a ser úteis na presente análise, poderiam ser úteis em recursos futuros, não sendo a cabível o afastamento de sua importância pelo Fiscal autuante. Alega que a rejeição ao seu pedido foi desacompanhada de motivação apropriada e junta excertos de julgados do CARF e do TRF4 para ilustrar seu argumento e reforçar sua tese de cerceamento de defesa. Com base nesses argumentos, pleiteia a nulidade do Auto de Infração ou o retorno do Processo Administrativo à instância de origem, para realização da referida diligência.

**Do mérito da classificação fiscal do produto-**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.

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 “infidel 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”.

Quanto à correta classificação fiscal do produto “silo plástico destinado ao armazenamento de grãos e cereais”, fez uma abordagem comparativa entre a classificação adotada por ela e a classificação definida pela Fiscalização, tendo sua análise adotado como ponto inicial a natureza e a finalidade do produto. 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”. Acrescenta que “a classificação de determinado produto industrializado na TIPI observa os parâmetros fixados na Nomenclatura Comum do Mercosul. Cabe ao aplicador do direito, portanto, observar as classificações estabelecidas por meio das NCMs quando da identificação da alíquota do IPI incidente sobre o produto que industrializa. 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.”

**Do Dever de Coerência das Autoridades Fiscais na Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária** – Afirma que a classificação que vem adotando é a única coerente com os atos normativos invocados anteriormente (Decreto nº 4.070/2001, dos Convênios ICMS 52/1991 e 117/96 e da Portaria MF nº 154/94). Entende que “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”. 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.”

Sob esse argumento, combate e classifica de equivocado o método adotado pela Fiscalização para obtenção da classificação fiscal, cujas etapas encontram-se descritas no Relatório do Auto de Infração. Repisa a acusação de ofensa a atos normativos anteriores (Decreto nº 4.070/2001, atualmente revogado), e a outros atos oficiais que, segundo seu entendimento, tinham o objetivo de determinar a correta classificação desse mesmo bem (e.g.,

Convênio ICMS 52/91, Portaria MF nº 154/1994, enquadramento promovido pelo BNDES, quando de liberação de linha de crédito para seu produto). 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.

Argui que não se pode considerar irrelevante, para fins de classificação fiscal aplicável ao IPI, os elementos adotados pela legislação do ICMS-no caso específico, o convênio, que resultou no enquadramento de seu produto no código NCM 3925.10.00. Entende que “ICMS e IPI são impostos que, mesmo sendo de competência de entes federativos distintos, mantém estrita proximidade normativa, manifestando, inclusive, uma relevante simetria no que se refere ao tratamento jurídico que deve ser direcionado a mercadorias e produtos industrializados que assumem mesmas propriedades”.

Por esse motivo, argumenta que o fiscal do IPI, por dever de coerência, não deveria “desconsiderar os regramentos jurídicos objetivos de ICMS, que efetivamente podem regular de modo supletivo os casos de IPI, principalmente nas hipóteses de divergências interpretativas que, em tese, permitam mais de uma postura classificatória”. Traz excerto doutrinário que exalta a função supletiva da legislação atinente ao ICMS na elucidação de questões pertinentes ao campo do IPI, para reforçar sua tese de força cogente do Anexo II do Convênio ICMS 52/91 para classificação de seu produto no código NCM 3925.10.00.

Acrescenta que esse convênio, além de ser fonte do Direito Tributário, vincularia os atos da União Federal, uma vez ter sido avalizado e subscrito pelo então Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, não podendo ser descartado pela autoridade fiscal em seus atos.

**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. Confronta as notas explicativas das duas posições (3917 e 3925), para concluir que a Nota Explicativa nº 11, reforça sua interpretação, ao dispor que aquela posição aplica-se exclusivamente aos artefatos lá relacionados, dentre os quais se inserem “Reservatórios, cisternas (incluindo as fossas sépticas), cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l”. Argui que isso lhe permite, com perfeição, identificar o enquadramento dos silos plásticos por ela produzidos como sendo “reservatórios” ou “recipientes análogos” de capacidade superior a 300l.

Contrapõe o método interpretativo utilizado pela Fiscalização na classificação fiscal do seu produto, por entender que houve um “salto interpretativo” que deixou lacunas não explicadas no procedimento e que conduziu à conclusão da impossibilidade do produto ser incluído no código 3925.1000. Entende que não foi cabalmente provado o motivo pelo qual o produto não foi considerado “silo”, mas sim, “tubo”, e que, ao ter concluído dessa forma, a Fiscalização agiu com arbitrariedade.

Argui pela necessidade da apresentação de provas para a autoridade promover a desclassificação de produto industrializado, e junta excerto de Acórdão nº 3101-000.527, exarado pela 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, para fundamentar seu raciocínio e argumento.

Prossegue, buscando interpretar os dispositivos da Nota Explicativa nº 08 da posição 39.17- utilizada para fundamentar o enquadramento feito pela Fiscalização-, para concluir que não há identidade entre os produtos ali descritos (“tubos”) com o seu produto, cuja finalidade precípua é de armazenamento de grãos. Entende que essa finalidade está melhor abrigada pelo termo “reservatório”(para o qual estende o significado de “silo”), da posição 39.25. Discorre sobre a semântica e etimologia do termo “silo”, transcrevendo definições contidas em dicionários.

Acrescenta que “os agentes autuantes acabaram desprezando o fundamental critério classificatório, qual seja aquele pautado na finalidade, na função e na destinação do produto industrializado, o qual deve complementar o enquadramento na TIPI de qualquer produto industrializado”. E que, ao agir assim, afastaram-se da doutrina e jurisprudência, que teriam como eixo principal a adoção de critério finalístico e funcional na classificação de produtos industrializados na TIPI. Junta excertos de Acórdãos exarados pelo Carf e pelo TRF4, que teriam baseado suas decisões sobre classificação de mercadorias adotando como fundamento principal a finalidade do produto e não sua natureza. Conclui 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, motivo pelo qual deve ser revisto o enquadramento proposto no Relatório Fiscal que acompanha a Autuação impugnada”..

**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 sendo utilizada 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.

Acrescenta que sua tese também encontraria abrigo no artigo 1º da extinta “Portaria MF nº 154, que veio a regular expressamente a alíquota a ser aplicável aos produtos abarcados pela NCM 3925.10.00, determinando a incidência de zero por cento” e que adotou o “seguinte descritivo perfeitamente aplicável aos Silos Plásticos produzidos pela Impugnante:

3925.10.0000

“Ex” 001 – Silo flexível em lona sintética reforçada, antiaderente, com capacidade igual ou superior a vinte metros cúbicos, controle eletrônico do nível acionado pela deformação elástica da estrutura de sustentação.

Além disso, ilustra sua tese de seus argumentos com transcrição de dados que preencheu para obtenção de linha de crédito para fabricação de seu produto, junto ao BNDES. Nesses dados constam a descrição do produto como sendo “silo bolsa para armazenagem de grãos de silagem”, o que, segundo sua lógica, reforça a tese de que seu produto deve ser entendido, prioritariamente, como sendo um “silo”.

**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 “a classificação pretendida (...) representa interpretação que melhor efetiva o princípio da seletividade que a Constituição impõe como de observância obrigatória relativamente ao IPI”, posto que seu produto teria comprovada eficiência no armazenamento dos grãos e melhor performance quanto à sustentabilidade ambiental, beneficiando toda a cadeia produtiva de alimentos no país, sendo essenciais para o setor agrícola. 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.

**.Das Soluções de Consulta exaradas pela RFB-** Alega que conhece e se opõe ao teor das Soluções de Consulta citadas no Relatório de Ação Fiscal anexo ao Auto de infração combatido, por entender que o que lá restou decidido mostra-se inconstitucional e ilegal, exatamente porque não promove a classificação fiscal adequada e coerente dos Silos Plásticos por ela produzidos no Brasil. Argui que essa Impugnação também deve ser entendida como contestação às decisões exaradas nas referidas Soluções de Consulta.

Acrescenta que, ainda que seja conhecido e verdadeiro o fato do quadro societário da empresa Plásticos Suzuki - autora do processo de consulta antes referido-ter composição societária semelhante a da Impugnante, trata-se de “duas empresas com sócios distintos, que atuam em setores econômicos distintos, endereços distintos, clientes distintos e produtos distintos”, e que o cerne da discussão não está na estruturação societária de ambas, que essas “alegações não contribuem em nada para a resolução do efetivo problema jurídico em pauta, qual seja, no sentido de definir a correta classificação fiscal de silos plásticos.”

Entende que o fato relevante nessa seara é que a empresa que formulou a consulta fiscal em 2008- Plásticos Suzuki- efetivamente não é a empresa Impugnante (Pacfil Brasil- Indústria, Comércio, Importação E Exportação De Silos Plásticos Ltda – constituída no ano 2009), motivo pelo qual “não está autorizada a Administração Tributária a impor efeitos vinculantes a esta empresa em razão de Consulta formulada por outra empresa que – para todos efeitos jurídicos – é distinta e autônoma.” Acrescenta que, caso persista essa argumentação de identidade entre os administradores das duas empresas, seriam extrapolados os limites da personalidade jurídica, levando a Fiscalização para o campo da autuação ilegal. Por esse motivo, entende que deve ser rejeitada a suposta força vinculante das Soluções de Consulta citadas no Relatório de Ação Fiscal.

**.Do pedido de realização de perícia técnica-** Reitera, com base no art.

16, inciso IV, e 18 do Decreto nº 70.235/72, o pedido de realização de perícia técnica, para elucidação da natureza e finalidade dos silos plásticos por ela fabricados.

Finaliza requerendo que: i) seja decretada a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, decorrente do indeferimento do pedido de perícia formulado durante o procedimento fiscal, ou então que seja promovida a devolução dos autos à origem para realização da perícia; ou, sucessivamente; ii) no mérito, seja declarada a insubsistência do Auto de Infração, com a conseqüente declaração de nulidade e extinção do crédito tributário por ele constituído; iii) 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.

O Acórdão n.º 10-061.097 - 3ª Turma da DRJ/POA está assim ementado:

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).

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: 31/01/2013 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.

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 nº 10-61.097, 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 nº 10-61.097, declarando a insubsistência do Auto de Infração nº 11065.720.365/2017-72 (vinculado ao Procedimento Fiscal nº 1010700.2017.00100), com a consequente 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 nº 10-61.097, para se excluir do montante lançado no Auto de Infração nº 11065.720.365/2017-72 (vinculado ao Procedimento Fiscal nº 1010700.2017.00100) “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.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, 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, deu provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Acórdão nº 3201-008.926, de 24 de agosto de 2021, cuja ementa abaixo reproduzo:

**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. OBTENÇÃO DE 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 obtenção de 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.

Inconformado com a decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência, onde alega, em brevíssima síntese, que o “silo bolsa” são grande tubos plásticos, cujo objetivo é armazenamento de grãos, cereais e alimentos semelhantes. Sendo assim, foi correto o procedimento fiscal quanto à reclassificação do produto para o código 3917.32.90.

O recurso especial foi admitido nos termos do despacho de fls. 956/960.

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões às fls. 968/1.016.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

## Admissibilidade

### 1 - Tempestividade

O sujeito passivo alega, inicialmente, que o recurso da Fazenda Pública é intempestivo:

A referida manifestação da Fazenda Nacional em relação à data do início do prazo à interposição do Recurso Especial induziu este tribunal administrativo a reconhecer indevidamente a admissibilidade do recurso, em despacho/decisão de seguinte teor:

#### *Tempestividade*

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/11/2021 (efl. 927), e retornou ao Carf em 20/12/2021 (e-fl. 940), com o Recurso Especial da Fazenda. De acordo com o disposto no art. 79 do Anexo II do RICARF, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 03/12/2021 (sexta-feira). O prazo de 15 dias para interposição do Recurso Especial começou no dia 06/12/2021 (segunda-feira) e terminou no dia 21/12/2021 (terça-feira). Portanto, é tempestivo o pedido apresentado na segunda-feira, 20/12/2021

Todavia, conforme se percebe em objetiva contagem de dias, reconhecido que a PGFN tomou ciência do acórdão em 03/11/2021 e formulado o apelo em 20/12/2021, transcorreram 47 (quarenta e sete) dias entre um ato e outro, ou seja, ultrapassou largamente o estrito prazo recursal regulamentar de 15 (quinze) dias!

Ou seja, resta cristalino que o Doute representante da Fazenda Nacional, regularmente intimado em 03/11/2021, passou à tarefa de “Elaborar Petição/Recurso” na qual ficou por 47 (quarenta e sete) dias. O tempo médio da PFN nesta atividade conforme consta do mesmo histórico e com base nos dados dos últimos 02 (dois) anos é de apenas 14 (quatorze) dias (o que, aí sim, estaria em harmonia de tempestividade com o prazo recursal). O registro clarividente de que a tarefa foi realizada ao longo de quarenta e sete dias é a comprovação cabal da intempestividade do referido Recurso Especial.

Em esgotamento, analisando a tese da tempestividade da Fazenda, tal resta deveras frágil quando desnuda-se a artimanha perpetrada pela sutil movimentação interna PGFN (em 03/11/2021 por Flavio Luiz Wenceslau Biriba dos Santos e, em 20/12/2021, pelo mesmo Flavio Luiz Wenceslau Biriba dos Santos), almejando dar roupagem de tempestividade ao já transcorrido *in albis* prazo para interposição de recurso especial. Em assim sendo, o Dr. Flavio Luiz Wenceslau Biriba teria recebido os autos (de si mesmo!), pesquisados julgamentos, analisada a suposta hipótese de recurso especial, elaborado o recurso e encaminhado o protocolo em exíguos 07min. e 29seg! Aqui, invoca-se os princípios que devem nortear, também, a atividade administrativa, dentre eles a prevalência da verdade material; a moralidade; o ato vinculado; e a legalidade.

Por todo o exposto, resta cabalmente comprovado que não estamos diante de intimação presumida uma vez que (conforme as próprias normas expostas pelo Contribuinte em seu tópico acerca da suposta tempestividade do Recurso apresentado) se o Procurador se der por intimado pessoalmente antes da data prevista para a intimação presumida o prazo para Recurso será contado da intimação pessoal (ainda que realizada por meio eletrônico).

A intimação pessoal da equipe da PFN está comprovada pelo próprio histórico de movimentação deste feito conforme tela aqui inicialmente anexada, bem como está suportada pelas previsões do Art. 23 do Decreto 70.235/1972 (aqui aplicado por equidade entre as partes), e ainda conforme prevê o “Manual De Exame De Admissibilidade De Recurso Especial” deste CARF (trecho já citado) e de acordo com o entendimento da própria Fazenda Nacional conforme trabalho produzido pelo Sindicato Nacional Dos Procuradores Da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) anteriormente referido, aqui aplicável por analogia. Todos estes fundamentos apontam à intempestividade do Recurso Especial apresentado.

Não coaduno com o arrazoado do sujeito passivo. Ao meu ver houve um equívoco na interpretação dos fatos e na subsunção à norma que rege a matéria, senão vejamos:

Portaria MF nº 527/2010:

"Art. 7º Para fins de cumprimento dos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto Nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) poderá encaminhar à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) os autos do processo

integralmente digitalizado ou do processo digital.

**§ 1º A data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF será atestada em documento de remessa e entrega do processo administrativo, devendo ser posteriormente digitalizado e anexado aos autos do e-processo.**

§ 2º O documento de remessa e entrega do processo administrativo poderá ter forma digital e ser anexado aos autos do e-processo, desde que ateste, automaticamente, a data de entrega do processo à PGFN e a data do retorno do processo ao CARF.

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.

§ 4º Os Procuradores da Fazenda Nacional deverão anexar as petições digitais que produzirem diretamente aos autos do e-processo.

**§ 5º O prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo."**

Consoante o disposto no artigo 7º, § 1º, da Portaria MF nº 527/2010, as datas de remessa dos autos à PGFN e ao CARF são atestadas pelos Despachos de Encaminhamento do e-Processo.

Já os §5º do mesmo artigo prevê que, caso não ocorra a ciência pessoal em data anterior, presume-se a intimação no prazo de trinta dias da remessa do processo à PGFN, iniciando-se daí a contagem do prazo recursal. Ou seja, após findar os trinta dias, conta-se o prazo de 15 dias.

Reproduzo os fatos narrados no despacho de admissibilidade, que foram por mim averiguados:

De acordo com o disposto no art. 79 do Anexo II do RICARF, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 03/12/2021 (sexta-feira). O prazo de 15 dias para interposição do Recurso Especial começou no dia 06/12/2021 (segunda-feira) e terminou no dia 21/12/2021 (terça-feira). Portanto, é tempestivo o pedido apresentado na segunda-feira, 20/12/2021.

Não houve a ciência pessoal e sim a presumida. Logo, a Fazenda Pública interpôs seu recurso dentro do prazo previsto na legislação. Fato que determina a tempestividade do recurso.

## **2 – Vício instrutivo do recurso especial.**

Alega o sujeito passivo em contrarrazões que a Fazenda Pública não anexou o paradigma apontado ao processo, violando o art. 67, § 9º do RICARF.

Ocorre que a Fazenda Nacional reproduziu a ementa do Acórdão nº 3401-007.924 no corpo do recurso especial, restando cumprido o requisito, nos termos do § 11 do art. 67 do RICARF.

Portanto, afasto esta alegação de não conhecimento do recurso.

### 3 - Divergência Jurisprudencial.

Em sede de contrarrazões, o sujeito passivo alega ausência de interpretação divergente entre o acórdão recorrido e o de nº 3401-007.924, que se pode resumir pelo trecho abaixo reproduzido, *verbis*:

Enquanto a decisão aqui anteriormente atacada baseou-se na Regra Geral n. 2 de interpretação, associada à classificação determinada pela administração federal quando da instituição do 'ex-tarifário' próprio para os silos-bolsa (3925.10 00), a decisão do suposto paradigma baseou-se na RGC-1 sem qualquer aprofundamento do tema. Ou seja, dos fundamentos jurídicos determinantes pode ser percebido que a decisão paradigma não analisou em nenhum momento o tema do ex-tarifário, que foi determinante para o convencimento do Sr. Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que inclusive foi o Relator do voto vencedor deste Acórdão anteriormente atacado em Recurso Voluntário.

Mais uma vez ousou discordar do contribuinte, pelas razões que passo a discorrer.

O recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais está previsto no art. 37 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

[...]

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão anteriormente atacado em Recurso Voluntário ao interessado:

[...]

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O Regimento Interno do CARF disciplinou o manejo do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

[...]

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão anteriormente atacado em Recurso Voluntário anteriormente atacado.

[...]

A arguição da divergências requer algumas observações. Primeiro, há que se considerar que o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para

as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embasadores da questão jurídica posta em debate.

Partindo dessa premissa, analisemos os acórdãos recorrido e paradigma.

Vejamos o que diz o acórdão recorrido:

*Demonstração da divergência*

**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 ocos, 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. (g.n.)**

O Paradigma - Acórdão 3401-007.294 – no capítulo recursal intitulado “Silos” assim caracterizou o produto a ser classificado:

A recorrente informa que os silos de lona de dupla face consistem em reservatório de material plástico destinado ao armazenamento de vegetais, grãos e afins (silagem). São compostos de lonas de dupla face que possuem aditivos voltados para a proteção dos grãos. A face branca (ou prata) destina-se a refletir a luz solar, preservando a matéria plástica e aumentando sua resistência, além de preservar a temperatura dos grãos, já a face preta destina-se a preservar o ambiente no escuro e sem entrada de oxigênio, evitando a proliferação de fungos e bactérias. Os silos podem ser de trincheira ou superfície e silos bolsa. São comercializados junto com manual de instrução e com garantia fornecida pela recorrente.

Como já referido as LONAS DUPLA FACE são lâminas de polietileno com aditivos, produzidas por processo de extrusão e que sofrem a implantação de ilhoses por meio de soldagem ultrassônica

Observa-se que o produto a ser classificado é o mesmo - silos de dupla face. A norma que foi aplicada foi a mesma, referente à classificação de mercadoria. Contudo, o resultado foi diametralmente oposto.

Diante do quadro exposto, não tenho nenhuma dúvida da existência de divergência entre o acórdão recorrido e o de nº 3401-007.294, sobre a classificação da mercadoria “silos de dupla face”.

Sendo assim, conheço do recurso e passo à análise de mérito.

### **Mérito**

O cerne da questão diz respeito à classificação fiscal do produto “silo de dupla face”. No entendimento do sujeito passivo deve ser classificado na posição 3925.10.00. Já a Fiscalização reclassificou o produto na posição 3917.32.90.

Primeiro ponto a ser enfrentado é a classificação do sujeito passivo na posição 3925.10.00. Para tanto, reproduzo as razões de decidir postas no Acórdão nº 3401-007.294, que trata da classificação do mesmo produto, *verbis*:

Como já esclarecido a classificação de mercadorias segue ritos e procedimentos específicos. As regras de classificação devem ser seguidas e nem sempre um código com descrição “Outros” pode ser considerado genérico em relação a outros códigos. Veja que a classificação se inicia pela posição da mercadoria na tabela NCM. Se a classificação fosse efetuada como quer a recorrente chegaríamos ao absurdo de classificar silo de material plástico na NCM 8479.89.40 Silos metálicos para cereais, fixos (não transportáveis), já que o código faz referência a silos. Não é assim que as regras de classificação devem ser aplicadas.

E por último afirma que no caso dos silos, o princípio da seletividade justifica a aplicação da alíquota reduzida do IPI aos silos comercializados pela Recorrente. O que também não é uma argumentação que deve ser considerada. A classificação de mercadorias não leva em consideração a alíquota aplicável. Ela é efetuada pelas regras de classificação, sendo a alíquota uma consequência da atribuição de determinado código NCM à mercadoria.

Voltando a análise da classificação das Lonas dupla face vamos utilizar um raciocínio similar ao já desenvolvido para o caso das geomembranas, e reproduzindo as partes comuns a ambos os casos, partimos da análise 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:*

Pela aplicação da Regra 1 a classificação é determinada pelo texto das posições, levando a entender que para que a LONA DE DUPLA FACE seja enquadrada na posição 39.25 ela 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 a LONA DUPLA FACE, para ser considerada como outros artefatos para apetrechamento de construções como quer entender a recorrente, deve ser um artefato 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 a construção.

A lógica nos leva a concluir que o artigo de plástico a que se refere a 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 39.25 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 os silos de lona dupla face como produto final, destinado especificamente ao armazenamento de vegetais, grãos e afins (silagem):

Os silos de lona dupla face comercializados pela Recorrente consistem em reservatório de material plástico destinado especificamente ao armazenamento de vegetais, grãos e afins (silagem). As dimensões, formatos e características técnicas do silo podem variar de acordo com sua finalidade e utilização.

Como se pode verificar se se considerar a LONA DUPLA FACE com um “SILO”, 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 SILOS 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 por si como SILOS.

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.

Efetuando o raciocínio inverso, se se considerar a LONAS DUPLA FACE como componente e não como um todo, ele poderia ser considerado um artigo para a construção de um SILO, incluído no código “outros”.

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 pode ser classificada nessa posição as mercadorias que fazem parte da lista exaustiva exposta na Nota. Veja que a nota fala que *aplica-se exclusivamente*, o que restringe a aplicação da posição a 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 a LONA DUPLA FACE for um SILO ela não atende a descrição da posição 39.25 e se for um componente ela 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 aposta pela fiscalização – 3917.32.90.

No meu entendimento, o Acórdão nº 10-061.095, de 30/11/2012, proferido pela 3ª Turma da DRJ em Porto Alegre enfrentou o tema de forma didática e objetiva, de sorte que peço vênia para utilizar sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar o capítulo, *in verbis*:

Conforme relatado, a controvérsia centra-se na classificação fiscal do produto fabricado pela Impugnante, qual seja "Silobolsa/Pacifilbag" registrado em sua escrituração fiscal (SPED Fiscal - e notas fiscais eletrônicas - NFe) sob o código fiscal NCM 3925.10.00 e descrição "Silo Plástico".

Por entender que essa classificação não seria aplicável ao produto, o fiscal lavrou o Auto de Infração combatido, tendo fundamentado sua autuação nos artigos 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.

Em sede meritória, bifurca-se a controvérsia em dois aspectos: a metodologia aplicada no procedimento de classificação fiscal do produto e a observância das normas aplicáveis ao procedimento.

**Da metodologia aplicável na classificação de mercadorias-** Conforme relatado no curso da ação fiscal, a metodologia aplicada na classificação do produto está estruturada e fundamentada em regramentos específicos e determinantes, ao qual a autoridade fiscal deve se vincular no momento de buscar a classificação de produtos e mercadorias que deva fiscalizar.

O procedimento de classificação de mercadorias, à época dos fatos, tem seu rito e etapas assim determinados pelo Decreto 7212/2010:

*Decreto 7212/2010*

#### **DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS**

*Art.15.Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens(Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).*

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

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

Nos termos do art. 16 do RIPI/2010, 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 duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é método internacional de classificação de mercadorias, fundado em estrutura de códigos e descrições respectivas. Os códigos do aludido Sistema são formados por seis dígitos, os quais, por meio de ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o grau de sofisticação das mercadorias, permitem sejam atendidas as especificidades dos produtos a serem classificados, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação.

Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai adotam, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), que tem por base o SH. Assim, dos oito dígitos componentes da NCM, os seis primeiros são formados pelo SH, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.

Determinam as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

*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:*

(...)

Conforme se lê, essa primeira regra deve ser prioritária no momento em que se inicia a classificação de uma mercadoria e somente se autoriza o uso das que lhe sucedem no caso em que elas não abriguem referências contrárias aos textos das referidas posições e Notas de Seção e de Capítulo. Ou seja: é, prioritariamente, nos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo que deve ser buscada a essência do produto que se pretende classificar.

Tanto no Relatório da Ação Fiscal, como na Solução de Consulta nº 18-SRRF06/Diana, de 25 de fevereiro de 2011- utilizada como balizadora para a classificação do produto de nome comercial "Pacifilbag" - estão descritas as etapas e normas adotadas para determinação da correta classificação fiscal. Em ambos os procedimentos, constata-se que a aplicação da RGI-1 já encaminha a solução da classificação para a posição 3917, em consequência da leitura do texto dessa posição *[Na acepção da posição 39.17, o termo "tubos" aplica-se a artigos ocos, 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.]* (grifos acrescidos)

Transcreve-se, a seguir, a fundamentação do fiscal autuante, a bem de balizar a presente decisão.

*"A classificação de produtos na TIPI, baseada no Sistema Harmonizado (TEC/NCM/SH), obedece a regras específicas. São seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) e uma Regra Geral Complementar (RGC), Notas de Seção, de Capítulo e de*

*Subposição, bem como, utilizam-se subsidiariamente as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), de forma que a cada mercadoria sempre corresponderá um único código correto para enquadramento na tabela de classificação, correspondendo a um indicativo da posição, subposição de 1º nível, subposição de 2º nível, item e subitem (08 dígitos).*

*São necessários suficientes detalhes técnicos das mercadorias sob exame, de modo a compará-los com os parâmetros descritos nas posições, subposições, itens, subitens, notas de capítulos, de seção e de posição, constantes na TIPI, bem como, subsidiariamente, quando necessário, as NESH do Sistema Harmonizado, para enfim, sob a disciplina específica das normas interpretativas que regem o Sistema Harmonizado, apontar a única classificação fiscal cabível na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).*

*O exercício classificatório, então, se inicia necessariamente pela contraposição da adequada descrição do produto com a RGI nº 1/SH. Busca-se, inicialmente a posição de enquadramento na TIPI (os dois primeiros dígitos da Posição identificam o Capítulo da Nomenclatura).*

*Aplicando-se a RGI nº 1 há que se verificar a possibilidade de classificação segundo os dizeres das Posições e Notas (de Seção ou de Capítulo). Somente quando assim não seja possível haver-se-á de recorrer às regras seguintes (RGI nº 2, 3, 4, etc.), uma após a outra, até que se possa classificar adequadamente a mercadoria.*

*A RGI nº1 apresenta o seguinte texto:*

*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 SEGUINTE. (GRIFOS NOSSOS).”*

*RGI nº 1, na sua primeira parte adverte que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, têm apenas valor indicativo, posto que pretendendo agrupar sistematicamente todas as mercadorias objeto do comércio internacional, muitas vezes se tornou materialmente impossível englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos supramencionados. Desse fato, entretanto, não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.*

*É na segunda parte do texto da RGI nº 1 que se encontra previsto como determinar a classificação: (1º) de acordo com os textos das Posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e (2º) quando for o caso, a partir das disposições das Regras nº 2, 3, 4 e 5, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas Posições e Notas. Segundo a RGI nº 1, os dizeres das Posições e das Notas (de Seção ou de Capítulo) prevalecem sobre qualquer outra consideração, para a determinação da classificação.*

*(...)*

*Também consta no referido Relatório Fiscal transcrição da Solução de Consulta nº nº18 – SRRF06/Diana, de 25 de fevereiro de 2011, cujo objeto foi a classificação fiscal do produto “Silobolsa”, de mesmas características do produto fabricado pela impugnante, tendo a Unidade da RFB decidido pelo enquadramento do produto na posição 3917.32.90 da TIPI. Transcreve-se abaixo o teor dessa Solução de Consulta:*

*3917.32.90 - Tubo plano de polietileno, flexível, sem reforço, sem acessórios, próprio para armazenagem de grãos de cereais, sementes, massas vegetais, fertilizantes, forragens e produtos semelhantes, nas atividades agropecuárias, com tensão de ruptura inferior a 27,6Mpa, nas variações: (i) 60 metros de comprimento e diâmetros de 5, 6, 8, 9 e 10 pés; e (ii) 75 metros de comprimento e diâmetros de 9 e 10 pés. Comercialmente denominado Bolsa de Silagem.*

*5. Determina a Regra Geral nº 6 para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI(SH)6) que “a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas*

*de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível para os fins da presente regra, as notas de seção e de capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário”.*

*5.1. A posição 3917 desdobra-se nas seguintes subposições de primeiro nível:*

*3917.10 Tripas artificiais de proteínas endurecidas ou de plásticos celulósicos*

*3917.2 Tubos rígidos*

*3917.3 Outros tubos*

*3917.40 Acessórios*

*5.2. O produto classifica-se na subposição 3917.3, pois não se trata de tripas artificiais, tubo rígido ou de acessórios de tubos.*

*5.3. A subposição de primeiro nível 3917.3 desdobra-se em 4 (quatro) subposições de segundo nível:*

*3917.31 Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6MPa*

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

*3917.33 Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios*

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

*5.3 - Esta subposição assim se desdobra em sua subposições de segundo nível:*

*3917.31 Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6MPa*

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

*3917.33 Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios*

*3917.39 Outros*

*5.4. A bolsa de silagem não se classifica na subposição 3917.31 por suportar uma pressão de ruptura até 27,6Mpa. Como a bolsa de silagem não é reforçada nem associada de outra forma com outras matérias, e sem acessórios, classifica-se na subposição de segundo nível 3917.32.*

*6. Determina a Regra Geral Complementar nº 1 (RGC-1) que “as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Agonizado se aplicarão, “mutatis mutandis”, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível”.*

*6.1. A subposição 3917.32 divide-se nos itens seguintes:*

*3917.32.10 De copolímeros de etileno*

*3917.32.2 De polipropileno*

*3917.32.30 De poli(tereftalato de etileno)*

*3917.32.40 De silicone*

*3917.32.5 De celulose regenerada*

*3917.32.90 Outros*

*Portanto, sendo o silo-bolsa fabricado pela fiscalizada constituído de polietileno devemos classificá-lo no código 3917.32.90*

Por derradeiro, trago à baila algumas soluções de consulta elencadas pelo relator do voto vencido sobre produtos similares ao que faz parte do objeto deste processo.

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                           |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| 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<br>4ª Turma |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|

|            |                                                                                                                                                                                                                                              |                         |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| 3917.32.90 | Tubo flexível termocostrátil 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<br>3ª Turma |
|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                           |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>5ª Turma |
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>5ª Turma |
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>5ª Turma |
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>5ª Turma |
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>5ª Turma |
| 3917.32.10 | Tubo plano (chato) de plástico flexível, termocostrátil, 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<br>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<br>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<br>1ª Turma     |
| 3917.32.90 | Tubo flexível corrugado fabricado em PVC (poli(cloreto 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<br>4ª Turma   |

No meu entendimento a posição correta para se classificar o “silo plástico dupla face” é na posição 3917.32.90.

## DISPOSITIVO

Ante todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e no mérito **dar-lhe provimento**.

É como voto

*(documento assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenberg Filho