



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.900145/2014-17
ACÓRDÃO	3004-000.110 – 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAKOF PLÁSTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

ALEGAÇÃO DE NULIDADE, RELATÓRIO FISCAL ÚNICO. PRAZO PARA DEFESA.

A utilização de Relatório Fiscal único para diversos períodos de apuração do contribuinte, com a verificação de saída dos mesmos produtos, não acarreta cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Da mesma forma, o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de defesa possui previsão legal e não pode ser alargado pela Autoridade Fiscal, não acarretando, por si só, cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. CABIMENTO. RESERVATÓRIOS E ASSEMELHADOS. OBRAS DE PLÁSTICO. CAPACIDADE DE ARMAZENAMENTO

Por terem natureza de armazenamento inferior a 300 litros, únicos produtos admitidos na posição NCM 39.25 da TIPI e por não disporem de previsão mais específica na referida tabela, cabível reclassificações no código 3926.90.90, aplicável genericamente para outras obras de plástico.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. CABIMENTO. OBRAS DE PLÁSTICO. APETRECHAMENTO DE OBRA.

Por não se configurarem como apetrechos de construção, únicos produtos admitidos na posição NCM 39.25 da TIPI e por não disporem de previsão mais específica na referida tabela, cabível reclassificações no código 3926.90.90, aplicável genericamente para outras obras de plástico.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI 2. CLASSIFICAÇÃO ÚNICA PARA ITENS UTILIZADOS EM CONJUNTO.

Nos termos da Regra Geral de Interpretação 2, “qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, 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.”

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI 2. CLASSIFICAÇÃO ÚNICA PARA ITENS UTILIZADOS EM CONJUNTO. ÔNUS DA PROVA.

O Contribuinte que pretende a classificação conjunta de itens apresentados desmontados ou por montar deve fazer prova de tal condição junto à Fiscalização, não se prestando, para tanto, a descrição genérica da mercadoria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisário e Rosaldo Trevisan (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente em face do acórdão nº 104-003.882, da **7ª Turma da DRJ04**, proferido em 15 de março de 2021 que assim relatou o feito:

Tem-se em pauta manifestação de inconformidade, páginas 290 a 315, referente a não homologação de créditos de ressarcimento de IPI no segundo trimestre de 2013.

Conforme Despacho Decisório SAORT/SAO 416 de 28/06/2017, páginas 282 a 285, tendo o Recorrente solicitado através do Pedido de ressarcimento 00048.15631.200713.1.1.01-0905 o valor de R\$ 449.044,79, foram reconhecidos R\$ 376.783,27, sendo o valor aqui sob julgamento de R\$ 72.261,52. Em consequência, houve a homologação parcial da DCOMP 03561.54771.220813,1.3.01-1552.

O fundamento para esta glosa foi a reclassificação, em procedimento fiscal, de diversos produtos fabricados pelo Recorrente, procedimento detalhado e relatado no Termo de Verificação Fiscal, TVF, páginas 239 a 275.

O item 2.3 do referido termo detalha os produtos reclassificados, cuja individualização é feita a seguir.

Segundo o relato fiscal, os produtos ora em estudo foram classificados a princípio pela empresa no Capítulo 39 da TIPI(Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados) que se refere a “Plásticos e suas obras”.

Definido capítulo, no qual a empresa em regra classificou seus produtos, analisou a autoridade fiscal a posição 39.25 adotada pelo Recorrente na maioria das vezes.

Neste ponto o Fisco invocou a Nota 11 do Capítulo 39 que define os produtos que devem ser classificados naquela posição.

“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 (pisos), 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.;*
- ij) 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.”*

Seguiu a autoridade fiscal com a transcrição de algumas posições e subposições da tabela TIPI no seu capítulo 39

SEÇÃO VII	PLÁSTICOS E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS	Aliq. IPI
Capítulo 39	Plásticos e suas obras	
Posição 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 (<i>grifo nosso</i>)	0%
3925.20.00	-Portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras	0%
3925.30.00	-Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes	5%
3925.90	-Outros	
3925.90.10	De poliestireno expandido (EPS)	5%
3925.90.90	Outros	5%

Nesta senda, várias reclassificações foram feitas, vejamos:

I) diversos produtos com volume inferior a 300 litros que se constituíam em apetrechamentos de construções foram reclassificados para a subposição 3926.90.90 por, segundo a autoridade fiscal, inexistir outra mais específica. Para todas essas reclassificações baseou-se o fisco na Nota 11 do Capítulo 39, já transcrita.

Assim, foram reclassificados os seguintes produtos: caixas de gordura, caixas de acúmulo, caixas de gradeamento, conjunto separador água óleo, filtros, fossas, reservatórios com e sem tampa, sumidouros e tanque clorador.

II) As caixas de gordura de 18 litros foram classificadas pelo Recorrente na subposição 3917.29.00. Entretanto, segundo o Fisco, tal posição é indicativa de tubos, conforme definido na Nota 8 do Capítulo 39.

Além disso, alegou a Autoridade Fiscal que o produto tem capacidade inferior a 300 litros o que o reclassificaria na posição 3926.90.90.

III) As capas para ar-condicionado, os cochos e seus suportes, que segundo a autoridade fiscal embora tributados em separado pelo Recorrente formam em conjunto um artigo completo e acabado, aplicando-se neste caso o item 2 a) das RGI, Regras Gerais de Interpretação, os tachões e alguns modelos de tampas não deveriam ter sido classificadas pelo Recorrente na posição 3925.90.90, uma vez que tais produtos não podem ser considerados como apetrechamento de construção, pois não se encontram relacionados entre os produtos descritos na Nota 11 do Capítulo 39, já citada. Assim, foi feita reclassificação para 3926.90.90, por inexistência de código específico para estes produtos.

IV) As coletoras móveis de 525 litros, as lixeiras e seus suportes, os reservatórios para alevinos e os tanques para transporte foram classificados pelo Recorrente na subposição 3925.10.00 da tabela TIPI. Entretanto, o Fisco considerou equivocada esta interpretação, pois tais produtos não poderiam ser considerados apetrechos de construção e por não estarem descritos na Nota 11 do capítulo 39, já citada. Assim, foi feita reclassificação para 3926.90.90, por inexistência de código específico para estes produtos.

V) Os escorregadores fabricados, segundo o relato fiscal, com a finalidade de lazer são utilizados em parques públicos ou residenciais. Tais produtos foram classificados pela empresa na NCM 9403.70.00 e foi reclassificado para 9506.99.00. Motivou a modificação, segundo o Fisco, o fato de que o capítulo 95 da TIPI trata especificamente de brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou

esporte, suas partes e acessórios, estando contidos na posição 95.06 os artigos para cultura física, ginástica, atletismo ou jogos ao ar livre. Conforme o relato fiscal, não havendo posição específica para os escorregadores na posição 95.06, classificaram-se os mesmos no código 9506.99.00.

VI) O totem constitui parte estrutural, em fibra de vidro, de letreiro luminoso utilizado em publicidade. O Recorrente classificou este produto inicialmente sob o código 9405.60.00.

Relata o Fisco que este código destina-se a anúncios, cartazes ou tabuletas, placas indicadoras e artigos semelhantes, sendo o código 9405.92.00 reservado para as partes de plástico de aparelhos da posição 94.05. Argumentou ainda a autoridade fiscal que considerou que o item 1 da RGI determina que as mercadorias devem ser classificadas observando o texto da posição e das notas de seção e de capítulo, e que o produto se trata de parte de aparelho luminoso da posição 94.05 o totem não deve ser classificado no código indicado pelo Recorrente, mas sim no 9405.92.00.

VII) Em relação às tampas, o Fisco considerou que as mesmas não se tratavam de artigos para apetrechamento de construções e classificou a todas sob o código 3926.90.90.

A individualização das glosas foi feita na planilha juntada ao processo como arquivo não paginável, folha 216. Neste demonstrativo encontram-se, por produto, os valores e as alíquotas antes e após as reclassificações.

Relata, ainda, a autoridade fiscal que, devido a todo o procedimento de reclassificação de mercadorias, foi necessário, portanto, reconstituir a escrita fiscal, estando os novos valores descritos na página 217.

Informa também que não foi cobrado imposto no procedimento fiscal, uma vez que, mesmo após a reclassificação, houve saldo credor, entretanto sobre o valor não lançado, por existir cobertura de crédito, foi cobrada multa de 75%, estando este auto de infração materializado através do processo 11070.720636/2017-11.

Os valores glosados e os ressarcidos, por trimestre, estão na planilha de página 273.

Cientificado em 04/07/2017, conforme página 286, o atuado maneja manifestação de inconformidade, páginas 290 a 315, juntada ao processo em 03/08/2017, com as seguintes teses de defesa:

a) Alega que sua defesa foi cerceada, uma vez que a sistemática de trabalho utilizada pela autoridade fiscal reuniu sob um único Termo de Verificação Fiscal, TVF, onze trimestres distintos, o mesmo termo fundamentou onze diferentes despachos. Assim, houve, por parte da autoridade fiscal, omissão da exata, específica e indispensável individualização de cada glosa. A fiscalização laborou junto à empresa por cinco meses, tendo deixado ao Recorrente a ingrata tarefa de identificar, trimestre a trimestre, as glosas. Por estas razões, o prazo de trinta

dias, previsto em lei, foi insuficiente para que se pudesse elaborar a defesa. Assim, o lançamento padece da devida clareza eis que deixou de informar elementos essenciais. Alternativamente à declaração de nulidade, solicita que o Despacho Decisório 416/2017 seja completado em seus indispensáveis requisitos;

b) Admitiu erro na classificação de alguns produtos a saber: Tachões, totens e escorregadores, reconhecendo, em relação a estes dois últimos, de forma expressa, a imposição tributária da autoridade fiscal;

c) A caixa de acúmulo, a caixa de gordura, o tanque clorador, a caixa de gradeamento, e o sumidouro compõem o sistema de tratamento de efluentes, denominado fossa séptica, a qual é enquadrada na classificação 39.25, conforme nota 11 do respectivo capítulo da TIPI. Além disso tais produtos têm como matéria-prima o poliéster reforçado em fibra de vidro, ou seja, plástico e esta essencialidade somente pode ser classificada nas posições 39.25 ou 39.26. Por essas razões entende que estes produtos se classificam no código 3925.10.00;

d) Em relação aos produtos citados no item anterior, aponta o manifestante que sua divergência em relação à autoridade fiscal deu-se sobretudo pelo volume útil das mercadorias. Neste ponto entende que a Nota 11 não exclui os itens de volume inferior a 300 litros, apenas informa que a classificação na posição 39.25 deve ser aplicada àqueles descritos em suas alíneas, no caso os volumes superiores a 300 litros;

e) Em relação às caixas de gordura de 18 litros, o Recorrente admite o erro na classificação quando apontou a subposição 3917.29.00 para o produto. Entretanto, entende que a correta classificação neste caso seria 3925.10.00, que também tem a mesma alíquota zero de IPI da primeira classificação que indicou. Tecnicamente fez as mesmas observações a este produto que fez às caixas de acúmulo e gordura;

f) Analisando-se a Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI, mais especificamente a alínea “a”, observa-se que “acessórios fixados permanentemente em paredes” e “outras placas de proteção” são classificados na posição 39.25 e não 39.26, como entendido pelo Fisco. Para o manifestante, não há que se falar em outra posição, pois a capa de ar condicionado é um acessório fixado permanentemente às paredes, visando à proteção do equipamento. Assim entende o manifestante pela manutenção de sua classificação originária para as capas de ar condicionado, no caso 3925.90.90;

g) Para o manifestante os cochos, recipientes cilíndricos destinados à alimentação animal, nada mais são que reservatórios destinados à armazenagem de alimentos podendo ser enquadrados na posição 3925.90.90 consoante Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI que não excluiu os produtos com volume inferior a 300 litros de seu alcance, apenas indicou o dever de classificar na posição 39.25 os produtos com volume superior. A exemplo da autoridade fiscal, o manifestante também entende que o suporte do cocho segue a mesma classificação do produto principal, pois são vendidos em conjunto, discordando da parte adversa em

relação à classificação do produto principal. Se o seu entendimento estivesse errado para os suportes, especificamente para eles, deveria ser adotada a classificação 7326.90.90;

h) Tendo os coletores móveis como matéria-prima o plástico, devem ser classificados nas posições 39.25 ou 39.26. Sendo estes reservatórios destinados ao armazenamento temporário de produtos em geral e possuindo capacidade superior a 300 litros, 525 litros, devem ser enquadrados na posição 39.25, uma vez que a Nota 11 do Capítulo 39 prevê especificamente que produtos desta capacidade estejam nesta posição. Pugna, por fim, pela classificação dos coletores móveis na subposição 3925.10.00;

i) Em relação ao separador água óleo, relata o manifestante que sua divergência com a autoridade fiscal cinge-se ao volume para enquadramento do produto. Assevera o defendente que a Nota 11 do Capítulo 39 apenas prevê a classificação obrigatória de mercadorias para o apetrechamento de construções, cujo volume seja superior a 300 l, não sendo vedada a classificação de produtos com volume inferior. Pugna ao final, pela manutenção da classificação originária 3925.90.90;

j) Reconhece o manifestante, mesmo parcialmente, que, em relação às lixeiras e seus suportes, adotou classificação errada, 3925.10.00. Esposa a tese de que a correta classificação, inclusive para os suportes, seria 3925.90.90, pois entende que se tratam de artigos de plástico para apetrechamento de construções que não estão citados em posição mais específica. Eventualmente alegou que caso se analisem os suportes individualmente os mesmos estariam no Capítulo 73, mais especificamente na posição 7326.90.90, cuja alíquota também é de 5%;

k) Em relação aos reservatórios com capacidade inferior a 300 litros, reclassificados pela autoridade fiscal do código 3925.90.90 para o código 3926.90.90, o que elevou a alíquota de 5% para 15%, afirma o manifestante que produz reservatórios de 50 a 75.000 litros e que, conforme os descritivos técnicos, o processo de fabricação de todos eles, assim como os insumos utilizados são os mesmos, não fazendo sentido a classificação em códigos diferentes. Como já citado em relação a outros produtos, a Nota 11 do capítulo 39 não exclui da posição 39.25 os reservatórios com capacidade inferior a 300 litros, tal dispositivo apenas obriga tal classificação para os produtos com volume superior, não excluindo os demais. Posição semelhante o manifestante adota em relação ao tanque clorador;

l) Os reservatórios para alevinos, além de possuírem volume superior a 300 litros, o que de pronto já os enquadraria no critério proposto pela Nota 11 do Capítulo 39 para a posição 39.25, não são compreendidos em outras posições de forma específica, o que enquadra perfeitamente este produto, que se constitui em artefato que apetrecha construções, na posição 3925.10.00;

m) Em relação às tampas, afirma o manifestante que elas são produzidas em plástico devem ser classificadas nas posições 39.25 ou 39.26 e, como o texto da posição 39.25 expressamente registra “artefatos para apetrechamento de

construções, de plásticos não especificadas anteriormente” esta seria a melhor indicação. O Recorrente discorda do entendimento da fiscalização, que exclui as tampas do conceito de apetrechos, pois as mesmas acompanham os mais diversos tipos de reservatórios. Além disso, as notas explicativas V, VI e VII, da regra 2 a) respaldam sua posição, bem como a NBR 14799;

n) Os tanques para transporte que possuem mais de 300 litros de volume útil enquadram-se na posição 3925.10.00, pois são apetrechos para construção e, feitos de plástico, não encontram posição mais específica, o que os coloca necessariamente na classificação adotada pela empresa, haja vista ser explícita neste sentido a Nota 11 do Capítulo 39;

o) Protesta por toda espécie de provas admitidas em direito para a completa elucidação dos fatos, em especial pela realização de diligências e perícias.

Ao fim da defesa, elaborou planilha na qual reconheceu como correta a glosa de R\$ 2.323,06 Roga pelo reconhecimento integral do crédito no valor originário de R\$ 72.261,52.

Foram juntados:

Identificação do advogado, página 316, cartão de CNPJ, página 317, quadro de sócios, página 318, contrato social, páginas 319 a 324, Despacho Decisório atacado, páginas 325 a 329, Termo de Verificação Fiscal, páginas 330 a 366, NBR 7299, páginas 367 a 381, ensaio de volume total de fossa, páginas 382 a 384, NBR 14799, páginas 385 a 421, descritivos técnicos dos produtos da empresa, páginas 422 a 448.

Eis, em resumo, o que importa relatar.

A Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, votou por “julgar parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo, em parte, o direito creditório pleiteado no montante de R\$ 325,65, tendo em conta as capas de ar-condicionado e as tampas de fossas de 325 litros”, em acórdão dispensado de ementa.

Em Recurso Voluntário o Recorrente reitera os termos da manifestação de Inconformidade no que tange às glosas mantidas, aduzindo, preliminarmente, “cerceamento do direito de defesa” em face do Despacho decisório proferido e, quanto ao mérito, debate a reclassificação fiscal dos produtos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo (fls. 470 e 494), portanto, dele tomo conhecimento.

Como se verifica pelo Relatório Fiscal de fls. 239/274, a Fiscalização efetuou a análise de 94 (noventa e quatro) itens produzidos pela Recorrente, efetuando a sua reclassificação fiscal com a conseqüente alteração da alíquota do IPI incidente.

I. PRELIMINAR – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Em preliminar o recorrente alega cerceamento do direito de defesa “diante da omissão, no Despacho Decisório, das glosas de créditos tributários que deixaram de ser homologadas, uma vez que se deixou de quantificar e qualificar os produtos que estariam com falta, insuficiência de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota”.

Afirma que teve seu trabalho de defesa dificultado pelo fato de a Fiscalização optar “por um **Termo de Verificação Fiscal** composto de 36 (trinta e seis) laudas, único para todos os **Despachos Decisórios** que envolveram os pedidos de ressarcimento apresentados do 2º trimestre-calendário de 2012 até o 4º trimestre-calendário de 2014, ou seja, pelo período de **onze trimestres**” e que tal conduta ocasionado a omissão “da exata, específica e indispensável individualização de cada uma das glosas realizadas”.

Afirma ter sido insuficiente o “prazo de 30 (trinta) dias, previsto art. 74, § 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, alterada pelo art. 17, da Lei nº 10.833, de 2003.” Para apresentação de sua defesa.

Nesse aspecto, manifestou-se a DRJ:

A proposição do manifestante de que a utilização de um único termo de verificação para fundamentar onze despachos em trimestres distintos cercearia seu direito de defesa não se mostra verdadeira, vejamos:

A contenda reside na reclassificação de produtos na tabela TIPI e esta não mudaria de trimestre a trimestre. Uma vez que o parâmetro não se alterou durante o período, portanto o fundamento de diversos despachos decisórios deveria ser único, razão pela qual não existe qualquer prejuízo à defesa em baseá-los no mesmo TVF. A maior prova de que a defesa não foi prejudicada é que o Recorrente manifestou-se especificamente contra diversas reclassificações e até concordou com outras, mas em todas elas demonstrou claramente que entendeu os motivos da exação e apresentou sua defesa. Assim, o prazo de 30 dias, legalmente previsto, mostrou-se adequado e suficiente para que o manifestante expressasse sua inconformidade com a exação.

As glosas especificamente consideradas, Nota fiscal por Nota Fiscal, com números, data de emissão e valores estão em planilha contida em arquivo não paginável, folha 216.

Ressalte-se ainda que todos os valores eram de conhecimento do manifestante, tanto que, em relação aos produtos com os quais concordou com o aumento de

alíquota, o próprio Recorrente fez, ao final de sua manifestação, página 311, uma proposta de valores glosados com os quais aquiesceu e isso não poderia ser diferente, uma vez que os dados foram obtidos de notas emitidas pelo defendente.

Como será visto na parte deste voto que aborda o mérito da questão, o Recorrente entendeu pormenorizadamente a imposição fiscal e defendeu-se de forma específica e detalhada, razão pela qual também não há fundamento no pedido de reemissão de novo despacho decisório por cerceamento de defesa.

Teses de defesa improcedentes.

Adoto integralmente as razões de decidir adotadas pela DRJ, acrescentando, ainda, que o prazo de defesa do Recorrente é estabelecido por Lei – como consignado no próprio Recurso Voluntário - não cabendo à Autoridade Administrativa ou Julgadora alterá-la.

II. MÉRITO – CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A seguir passa-se a examinar cada grupo de itens controvertidos.

II.1 Reservatórios com capacidade inferior a 300l

Inicialmente é preciso esclarecer que o Recorrente classificou todos os seus itens produzidos – com exceção das “Caixas de Gordura Fibra 18L” - no Capítulo 3925, ora como 3925.10.00, ora como 3925.90.90:

SEÇÃO VII	PLÁSTICOS E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS	Alíq. IPI
Capítulo 39	Plásticos e suas obras	
Posição 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	0%
3925.20.00	-Portas, janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras	0%
3925.30.00	-Postigos, estores (incluídas as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes	5%
3925.90	-Outros	
3925.90.10	De poliestireno expandido (EPS)	5%
3925.90.90	Outros	5%

Logo, o primeiro fundamento da autuação consiste na impossibilidade de utilização da posição 3925 para classificação de quaisquer reservatórios com capacidade inferior a 300l em face do disposto na Nota 11 do capítulo 39:

“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 (pisos), 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.;
- ij) 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.

Entende a Fiscalização que:

Diante disso, conclui-se que os diversos produtos que tenham capacidade igual ou inferior a 300 litros não podem ser classificados na posição 3925.10.00, nem mesmo no desdobramento “Outros” (3925.90.90) da mesma posição 3925. Também não podem ser classificados na posição 3925 os produtos não conceituados como artefatos para apetrechamento de construção, bem como os produtos que não se encontram entre os artefatos relacionados na Nota 11 do Capítulo 39.

Em termos gerais, o Recorrente defende que “a Nota 11 não exclui os produtos com volume inferior de 300 litros, apenas determina que a classificação nº 39.25 deve ser aplicada àqueles produtos descritos em suas alíneas”, defendendo a utilização da classificação que melhor se adequa à utilidade dada ao produto.

Todavia, é improcedente tal argumento. O texto da Nota 11 do Capítulo 39 é bastante claro ao dispor acerca da exaustividade (exclusividade) da lista de mercadorias.

Nesse sentido valho-me do voto proferido pelo il. Presidente desta Turma. Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3401-006.697, de 24 de julho de 2019, em processo do mesmo Recorrente e na análise de itens similares aos aqui examinados:

Dos reservatórios, filtros e fossas com capacidade igual ou inferior a 300 litros

Afirma a fiscalização que os reservatórios, filtros e fossas com capacidade igual ou inferior a 300 litros (o que inclui os filtros Pol. 295L de cód. 12971 e 13021) se classificam com fundamento em “Nota do Capítulo 39 da TIPI” (posição 3925), e em decisões em soluções de consulta sobre classificação, no código NCM 3926.90.90.

Em sua defesa, afirma a empresa, como relatado, que os reservatórios (caixas de água de fibra, com ou sem tampa), independentemente de suas capacidades de armazenamento (de 50 l. a 75.000 l.), devem ser incluídos na mesma posição da TIPI (3925), o que seria compatível com o entendimento da própria fiscalização, que nada glosou para os reservatórios com mais de 300 l., mas a empresa errou ao utilizar a classificação 3925.90.90 (inexistente na TIPI do período fiscalizado), quando o correto seria 3925.90.00, o que traz prejuízo, visto ser a mesma a alíquota de 5%, sendo a posição 3926 destinada a outras finalidades, que não as obras civis e construções (e, por isso, possuem alíquotas maiores, em função de seletividade e essencialidade), e que, em relação a filtros e fossas, a divergência se resume à capacidade, pois a classificação foi homologada para produtos com capacidade superior a 300 l., sendo que a ABNT, na NBR 7229, registra dados dos produtos, válidos para qualquer capacidade, e, se não existe previsão para determinada capacidade em desmembramento da posição 3925, a classificação deve ser direcionada para o código 3925.90.00 (admitindo incorreção no código 3925.90.90), e a capacidade se dá pelo volume total, e não pelo volume útil, pelo que os filtros Pol. 295L de cód. 12971 e 13021, com o acréscimo de cúpula superior e dos gomos externos, alcançam o volume de 338 l., citando ainda o site “Wikipedia” (também admitindo erro na classificação, que deveria ser 3925.10.10 ao invés de 3925.90.90, sem prejuízo tributário).

Não há controvérsia sobre a norma regulamentar aplicável, o Decreto no 4.542/2002, com suas alterações posteriores, expressamente mencionado na peça recursal.

E, como a discussão reside no campo da posição (quatro primeiros dígitos do código NCM, de caráter nitidamente internacional), deve ser confrontada aquela alegada pelo fisco (3926) com a defendida pela postulante ao crédito (3925), sendo pouco relevante o que dispõem os dígitos seguintes, em obediência à Regra Geral Interpretativa (RGI) no 1 do Sistema Harmonizado.

Os textos das posições 3925 e 3926 dispunham, à época:

3925. ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES, DE PLÁSTICOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES

3926. OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICOS E OBRAS DE OUTRAS MATÉRIAS DAS POSIÇÕES 39.01 A 39.14

Para efeito de aplicação da RGI no 1 do Sistema Harmonizado é importante ainda conhecer o texto da nota 11 do Capítulo 39, referente à posição 3925 (também de caráter internacional), que afirma ali existir relação exaustiva de mercadorias:

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.;
- ij) 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.

A simples leitura do texto da nota, que não pode ser ignorada pelo classificador, em função da citada RGI no1, já se presta a excluir da posição 3925 os reservatórios, filtros e fossas com capacidade igual ou inferior a 300 litros, comprovando estar incorreta a classificação pleiteada pelo postulante ao crédito.

Veja-se, nestes itens, que, ao passo que a fiscalização invoca aspectos técnicos de classificação do Sistema Harmonizado e entendimento sobre classificação revelado em solução de consulta da RFB, a argumentação da empresa é calcada em analogia, menção a norma técnica nacional (NBR 7229) e à “Wikipedia”. As considerações sobre volume, remetendo a norma nacional, ademais, são incompatíveis com o caráter internacional da classificação, não podendo o cálculo do volume variar entre os países signatários, sob pena de deturpar o próprio conteúdo acordado, e o recurso voluntário sequer enfrenta especificamente, com argumentos novos, o tema dos volumes, à luz das considerações expendidas pelo julgador de piso.

Uma discussão sobre classificação de mercadorias deve ser travada tecnicamente, em obediência aos critérios internacionalmente estabelecidos para uniformizar a designação de mercadorias, adotados pela legislação do IPI, no Brasil, como exposto no tópico anterior, e não com fundamento em analogia ou essencialidade (a não ser que tais critérios figurem expressamente na nomenclatura), muito menos com a utilização de critérios nacionais ou da enciclopédia colaborativa da grande rede.

Nesse item, assim, impropriedade o pleito, por ser incorreta a classificação utilizada pelo demandante, o que se detecta já no âmbito da posição utilizada.

Com esta fundamentação, afasto as classificações 3925.10.00 e 3925.90.90 para todos os itens com capacidade inferior a 300l, a seguir listadas:

2.3.1. Caixa de Acúmulo e Caixa de Gordura

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
CAIXA DE ACUMULO 200	39251000	0 %	3626.90.90	15%
CAIXA DE GORDURA FIB. 50L	39251000	0 %	3626.90.90	15%
CAIXA DE GORDURA FIB. 100L	39251000	0 %	3626.90.90	15%
CAIXA DE GORDURA FIB. 250L	39251000	0 %	3626.90.90	15%

2.3.3. Caixa de Gradeamento

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
CAIXA DE GRADEAMENTO FIB. 100L	39259090	5,00	3626.90.90	15%
CAIXA DE GRADEAMENTO FIB. 250L	39259090	5,00	3626.90.90	15%

2.3.7. Conjunto Separador Água/Óleo

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
CONJ.SEPARADOR AGUA/OLEO 50L	39259090	5,00	3626.90.90	5%
CONJ.SEPARADOR AGUA/OLEO 100L	39259090	5,00	3626.90.90	5%
CONJ.SEPARADOR AGUA/OLEO 200L	39259090	5,00	3626.90.90	5%

2.3.8. Fossa Pol. 295L e Filtro Pol. 295L

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
FILTRO POL. 295L	39259090	0 %	3926.90.90	15%
FOSSA POL. 295L	39259090	0 %	3926.90.90	15%

2.3.10. Reservatórios

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
RESERV.FIB. 50L C/TPA	39259090	5,00	3926.90.90	15%
RESERV.FIB. 100L C/TPA	39259090	5,00	3926.90.90	15%

RESERV.FIB. 250L C/TPA	39259090	5,00	3926.90.90	15%
RESERV.FIB. S/TPA 100L	39259090	5,00	3926.90.90	15%
RESERV.FIB. S/TPA 250L	39259090	5,00	3926.90.90	15%
RESERV.POL. 200L C/TPA	39259090	5,00	3926.90.90	15%

2.3.12. Sumidouro

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
SUMIDOURO POL.295L	39259090	0 %	3926.90.90	15%

2.3.15. Tanque Clorador

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
TANQUE CLORADOR FIB. 50L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
TANQUE CLORADOR FIB. 100L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
TANQUE CLORADOR FIB. 200L	39259090	0 %	3926.90.90	15%

Inicialmente esclareço que em algumas das tabelas apresentadas no Relatório Fiscal – aqui replicadas - a Fiscalização indicou a classificação “3926.90.90”, quando deveria indicar “3626.90.90”. Trata-se de um mero erro de digitação, uma vez que todo o texto do Relatório Fiscal se refere exclusivamente ao NCM “3626.90.90”. Tal equívoco não causou qualquer prejuízo à defesa, que se valeu sempre da NCM “3626.90.90” para questionar o trabalho fiscal.

Isto posto, abordo a referida NCM 3626.90.90, adotada pela Fiscalização.

De acordo com a Fiscalização:

Os produtos caixas de acúmulo e caixa de gordura com capacidade inferior a 300 litros, de plástico, não devem ser classificados na posição 3925, conforme limitação imposta pela Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI, como visto anteriormente no item 2.3.

Por não corresponderem mais especificamente a nenhuma outra posição do capítulo 39, estes produtos devem ser classificados na posição residual, ou seja, na posição 3926. A posição 3926 abrange as obras de plásticos não especificadas nem compreendidas em outras posições do Capítulo 39 ou da Nomenclatura. Inexistindo, no âmbito desta posição, subposição e item específico para enquadramento da mercadoria sob análise, a mesma classifica-se no item residual 3926.90.90 (subposição 3926.90 (“Outras”) e o subitem 3926.90.90 (“Outras”)).

Em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 3926) e 6 (texto da subposição 3926.90), e Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 3926.90.90), os produtos caixa de acúmulo e caixa de gordura devem ser classificados no código 3926.90.90, estando sujeitos à alíquota de 15% de IPI.

O mesmo racional supra foi aplicado a todos os demais recipientes com capacidade inferior a 300l.

De acordo com o já mencionado Acórdão nº 3401-006.697:

Ademais, sendo correta a posição 3926, em obediência à RGI no 6, o quinto dígito é identificado por exclusão, entre as subposições de primeiro nível 1 (artigos de escritório e escolares), 2 (vestuários e seus acessórios), 3 (guarnições para móveis, carroçarias ou semelhantes), 4 (estatuetas e outros objetos de ornamentação) e 9 (outros). Na posição de segundo nível não há surpresa, sendo o dígito zero, pois a subposição de primeiro nível 9 é fechada. Por fim, no desmembramento regional, o sétimo dígito também é identificado por exclusão, entre os itens 1 (arruelas), 2 (correias), 3 (bolsas), 4 (artigos de laboratório/farmácia) e 9 (outros), sendo o oitavo dígito (subitem) zero, por não haver novo desdobramento regional do item.

Como já exposto anteriormente, o Recorrente não defendeu qualquer outro item mais específico para a classificação, apenas a posição 3925 que, como visto, é inaplicável aos produtos acima mencionados, tampouco discorreu sobre a inaplicabilidade da NCM 3926.90.90 utilizada pela Fiscalização.

Assim, mantenho a reclassificação realizada.

II.2 Suporte para Cocho

A Fiscalização tratou de forma conjunta os “cochos” e os “suporte para cochos”.

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
COCHO EM FIBRA	39259090	5,00	3626.90.90	15%
COCHO EM POL.	39259090	5,00	3626.90.90	15%
SUPORTE P/COCHO EM FIBRA	39259090	5,00	3926.90.90	15%
SUPORTE P/COCHO EM POLIETILENO	39259090	5,00	3926.90.90	15%

Ao realizar a reclassificação, a Fiscalização compreendeu que os “cochos” e os “suportes para cocho” classificam-se em conjunto:

Os cochos tratam-se de recipientes utilizados na alimentação ou como bebedouro para o gado. Os cochos em fibra são fabricados em poliéster reforçado em fibra de vidro através do processo spray up. Na sua fabricação emprega-se gel interno

(gel coat), polilyte (resina de poliéster), roving (fibra de vidro). Os cochos em polietileno são fabricados em polietileno de média densidade pelo processo de rotomoldagem, onde são empregadas resinas de polietileno não recicladas. Os suportes são utilizados para posicionar e suportar os cochos em locais de criação de animais, e outros. Os suportes são fabricados em tubos e cantoneiras de aço carbono.

A posição 3925, segundo o texto da posição, abrange os “Artefatos para apetrechamento de construções, de plástico, não especificados nem compreendidos em outras posições”. Considerando-se que o item 1 da RGI determina que as mercadorias devem ser classificadas observando-se o texto da posição e das notas de seção e de capítulo, os cochos não devem ser classificados na posição 3925 pois não se tratam de produtos conceituados como artefatos para apetrechamento de construção, bem como não se encontram relacionados entre as espécies de produtos referidos na Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI, como visto anteriormente no item 2.3.

Inexistindo na Nomenclatura posição específica para classificar os produtos sob análise, e não sendo considerados como para apetrechamento de construções, os cochos devem ser classificados na posição 3926 como ‘outra obra de plástico’. No âmbito da posição 3926, inexistindo subposição específica para o produto, este se classifica na subposição 3926.90; também inexistindo item específico para o cocho, ele se classifica no item residual 3926.90.90.

Em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 3926) e 6 (texto da subposição 3926.90), e Regra Geral Complementar RGC-1 (texto do item 3926.90.90), os cochos devem ser classificados no código 3926.90.90.

Conforme trecho transcrito acima, o recorrente concorda com a classificação única. Contudo, impugna a utilização da classificação 3626.90.90 uma vez que os suportes não são feitos de “plástico”. Assim, além de defender a classificação na Posição 39.25, requer, em caráter subsidiário, a alteração da classificação ao menos dos suportes:

Já os suportes para cochos são produzidos para posicionar e suportar os mesmos em locais com criação de animais. Sua construção é realizada em tubos e cantoneiras de aço carbono, os quais apresentam resistência mecânica para realizar o trabalho de sustentação.

O agente fiscalizador considerou a mesma classificação para o cocho e seu suporte, mesmo eles sendo de materiais diversos, entendimento este que a Recorrente comunga, já que são produtos vendidos em conjunto.

Entretanto, a classificação adotada pela Recorrente não está errada, pois está acompanhando a posição do cocho em “Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições”, cujo título “Outros” é considerado apenas para organização da TIPI e o suporte nele se enquadra, com alíquota de 5%.

Por outro lado, se a classificação utilizada pela Recorrente estivesse equivocada, para os suportes deveria ser utilizada a classificação nº 73.26.90.90, no Capítulo 73, da TIPI, que trata de “Obras de ferro fundido, ferro ou aço” e a alíquota também seria de 5%.

Desta forma, a classificação adotada pela Recorrente para os cochos e seus suportes deve ser mantida a posição de nº 39.25.90.90, com a alíquota de 5%.

De acordo com o Relatório Fiscal:

(...) Os suportes são utilizados para posicionar e suportar os cochos em locais de criação de animais, e outros. Os suportes são fabricados em tubos e cantoneiras de aço carbono.

Decidiu a DRJ:

4. Os cochos e, conseqüentemente, seus suportes não são produtos para apetrechamento de construções, pois não se encontram previstos na Nota 11 do Capítulo 39. Assim, independentemente de seu volume ser inferior ou superior a 300 litros, eles não se encontrariam na posição 39.25. De forma diversa em relação ao item anterior, não é possível enquadrar os cochos e seus suportes na alínea ij) da Nota 11. Ressalte-se que há no texto da referida nota a palavra exclusivamente. Assim, não se desincumbiu o Recorrente de provar o erro na classificação fiscal. Quanto aos suportes, eles são produtos acessórios, uma vez que comercializados conjuntamente formando um artigo. Neste caso aplica-se a regra prescrita no artigo 2 a) das RGI.

Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, 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.

Por esta razão, incabível o deslocamento para o capítulo 73 dos suportes individualmente considerados, como eventualmente alegado pelo manifestante.

Com efeito, uma vez reconhecido pelo própria Recorrente a utilização conjunta dos referidos itens, não há que se afastar a reclassificação, também não questionada pelo Recorrente.

II.3 Coletora Móvel e Tanques para Transporte

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
COLETORA MOVEL POL.525L	39251000	0 %	3626.90.90	15%

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
TANQUE FIB.P/TRANSPORTE AGUA 2500L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
TANQUE FIB.P/TRANSPORTE AGUA 7500L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
TANQUE FIB.P/TRANSPORTE AGUA 10000L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
TANQUE FIB.P/TRANSPORTE COMBUS T. 2500L	39251000	0 %	3926.90.90	15%

Tais itens possuem capacidade superior a 300l, o que afasta a manifestação anterior acerca de tal aspecto da classificação fiscal.

No entanto, esclarece a DRJ:

5. Os coletores móveis e os tanques para transporte **não são produtos para apetrechamento de construções**, uma vez que não citados na Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI. Assim, a argumentação para classificar tais produtos na posição 39.25 por terem mais de 300 litros de capacidade é vazia, pois refere-se ao texto da subposição, não estando o produto classificado na respectiva posição. A alínea “a” da referida nota faz indicação de caixas de água, cisternas e congêneres que são afetados especificamente a uma construção, já os coletores móveis, diferentemente da espécie prevista na Nota 11, destinam-se ao armazenamento temporário de diversos fluídos, ou seja, por definição não fariam parte de uma construção específica, estariam destinados a situações diversas, como indicam os próprios nomes dos produtos. Um tanque para transporte obviamente não estaria afetado a uma construção, pois sua natureza é itinerante, ou seja, levar fluídos de um lugar a outro, assim como os coletores que são móveis pela sua própria definição.

Exigência fiscal sem reparos.

Logo, não é suficiente para adoção da classificação na posição 3925 que os reservatórios possuam capacidade superior a 300l, mas que cumpram as demais exigências da posição.

Também não houve insurgência do Recorrente acerca da reclassificação adotada, que deve ser mantida, conforme fundamentação supra.

II.4 Reservatório para Alevinos

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
RESERV.FIB.ALEVINOS 1000L	39251000	0 %	3926.90.90	15%

RESERV.FIB.ALEVINOS 2000L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
RESERV.FIB.ALEVINOS 3000L	39251000	0 %	3926.90.90	15%

Sob fundamentação similar ao tópico anterior, fundamentou-se a DRJ:

9. Os reservatórios para alevinos foram classificados pelo manifestante na posição 3925.10.00. Como o volume de todos eles é superior a 300 litros, entendeu o Recorrente que ali eles encontrariam sua classificação natural. Nada mais equivocado, uma vez que tais produtos destinam-se à piscicultura basicamente, eles não são considerados pela Nota 11 do Capítulo 39 apetrechos para construção para que estejam inclusos na posição 39.25. Por este motivo, irrelevante o volume ser superior a 300 litros. Tese de defesa rejeitada na matéria.

Mantenho a reclassificação, conforme exposto supra,

II.5 Tampas

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
TAMPA INFERIOR 2000/3000/1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA MOVEL EM FIBRA P/LIXEIRA	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA P/ CAIXA DE INSPEAO SIMPLES	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA PARA INS. RESERV.PEQUENA	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA PARA INSPECAO RESERVATOR	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA PLANA	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 2000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 200L	39259090	5	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 3000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 310L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL. 500L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.AZUL ESC 310L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.AZUL ESC. 200L	39259090	5	3926.90.90	15%
TAMPA POL.AZUL ESC.1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.AZUL.ESC.500L	39251000	0%	3926.90.90	15%

TAMPA POL.ROSCA 2250L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.ROSCA 1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.ROSCA 2250L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.ROSCA 500L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA POL.ROSCA AZUL 1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 100L	39259090	5	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 250L	39259090	5	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 310L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 500L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 750L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 2000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 3000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 3000L ALTA	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 5000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 7000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB. 7500L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.10000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.10700L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.12000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.15000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.20000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.25000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.RETANGULAR 500L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA RESERV.FIB.RETANGULAR 1000L	39251000	0%	3926.90.90	15%
TAMPA SUPERIOR ALEV.2000/3000L	39251000	0%	3926.90.90	15%

Em sede de Fiscalização se entendeu que as “tampas” em questão “Artefatos para apetrechamento de construções” da posição 39.25, utilizando a classificação residual 3626.90.90.

Alega o Recorrente:

Discorda a Recorrente desse equivocado entendimento da fiscalização, pois tratam-se de tampas que acompanham os mais diversos tipos de reservatórios, dos quais já foram amplamente discutidos nos itens anteriores e, segundo as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, em sua Regra 2.a, assim determina:

“Regra 2.a) Qualquer referência a um artigo em determinada Posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, 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.” (os destaques são da recorrente)

E mais, nas Notas Explicativas V, VI e VII, da Regra 2.a, abaixo transcrita, pode ser observada a completa e consistente fundamentação sobre como a classificação desses produtos devem ser interpretada:

NOTA EXPLICATIVA REGRA 2.a)

[...]

V) A segunda parte da Regra 2 a) classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar; apresentam-se desta forma principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte.

VI) Esta Regra de classificação aplica-se, também, ao artigo incompleto ou inacabado apresentado desmontado ou por montar, desde que seja considerado como completo ou acabado em virtude das disposições da primeira parte desta Regra.

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebitagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem. Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.

Os elementos por montar de um artigo, em número superior ao necessário para montagem de um artigo completo, seguem seu regime próprio.

Na venda dos reservatórios, as tampas correspondentes encontram-se desmontadas e somente serão montadas no local indicado pelo cliente, por meio especialmente de parafusos.

Este entendimento também é corroborado pela Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, NBR nº 14799 constante nos autos.

Seguindo as orientações constantes nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e da ABNT, é que a Recorrente classificou as tampas na mesma posição que os seus respectivos reservatórios, tendo em vista que os dois itens compõem um mesmo produto, com alíquotas de 0% e 5%, correspondentes

aos códigos 39.25.10.00 e 39.25.90.90, respectivamente, o que, no seu entendimento, está correto e deverá ser mantido.

De acordo com a DRJ:

10. Em relação às tampas, esposa o Recorrente tese semelhante àquela defendida no caso dos suportes para cochos e lixeiras, ou seja, os produtos se integrariam a um outro como partes.

Entretanto, não se desincumbiu o defendente do seu ônus, em cada caso, de demonstrar qual o produto que cada tampa acompanharia. Foram 43 diferentes modelos listados pela autoridade fiscal.

Como já visto acima, a mera referência ao volume é insuficiente para a completa classificação.

O impugnante limitou-se a afirmar, página 307, que as tampas apenas acompanham os mais diversos tipos de reservatórios, não fazendo a correlação ou carreando aos autos provas de maneira a demonstrar qual o produto especificamente que cada tampa acompanharia.

Ainda assim, pela descrição dos produtos, é possível chegar à conclusão que diversos deles não estariam, ou não há provas conclusivas de que estivessem na posição 39.25.

Como já visto neste voto, as lixeiras não são apetrechos para construção, logo suas tampas também não poderiam estar na posição 39.25, a exemplo do que ocorre com os reservatórios para alevinos.

As tampas para recipientes com volume inferior a 300 litros de forma alguma poderiam estar na posição 39.25, ainda que acompanhassem artigos para apetrechamento de construções, pois, também como já visto neste voto, há um critério excludente em relação a este nível de volume.

As caixas de inspeção não estão citadas na Nota 11 do Capítulo 39, para que suas tampas pudessem estar, na qualidade de acessórios, na posição 39.25.

Há outros produtos como a “tampa plana” em que não há referência nenhuma ao que elas vedariam.

Para as tampas de recipientes com volume superior a 300 litros, entendo que o Recorrente não produziu provas de que os recipientes vedados seriam artigos para apetrechamento de construções.

Tais tampas, em tese, poderiam vedar recipientes de líquidos que seriam transportados, por esta razão a mera referência ao volume é insuficiente neste caso, inclusive para enquadramento na Norma ABNT 14799.

Não se desincumbindo o sujeito passivo de demonstrar suas alegações, permanecem, nos pontos acima, citados as reclassificações feitas.

Na linha desenvolvida, excluiu da glosa o seguinte item:

Apenas em uma situação, de toda a planilha apresentada pela autoridade fiscal nas páginas 265 e 266, há condições colocadas para atender ao pleito do Recorrente.

Por classificação expressa da Nota 11 do Capítulo 39, as fossas são artigos para apetrechamento de construção se seu volume for superior a 300 litros, como há tampa para fossa de 325 litros na planilha, entendo que a mesma deve obedecer a classificação do artigo que veda, em razão do disposto na RGI 2 a).

De acordo com a planilha elaborada pela autoridade fiscal, anexa à página 216 como arquivo não paginável, no segundo trimestre de 2013, há quatro nota de tampa para fossa/filtro de 325 litros, de números 98958, 104226, 105127 e 106968 emitidas em 12/04/2013, 31/05/2013, 11/06/2013 e 28/06/2013 respectivamente, o IPI glosado pela autoridade fiscal foi de R\$ 25,46, o qual é neste voto reconhecido ao sujeito passivo.

Ou seja, a questão aqui controversa diz respeito à produção de prova pelo Recorrente acerca da natureza de cada uma das “tampas” listadas. Ainda que não discorde da defesa do Recorrente no sentido de que as tampas devem ser classificadas juntamente com o recipiente a que se destinam, concluiu a Fiscalização e a DRJ que o Recorrente deveria ter realizado a devida correlação / identificação dos itens, o que não foi feito sequer em sede de Recurso Voluntário.

Com efeito, as descrições das “tampas” são, em sua maioria, genéricas. Para que se possa defender a classificação “conjunta” com o reservatório a que se refere, é imprescindível tal correlação. Nos casos em que a descrição das “tampas” permitiu uma correlação indubitosa, a própria DRJ excluiu a glosa.

Assim, mantenho a reclassificação.

II.6 Lixeiras e Suportes

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
LIXEIRA EM FIBRA 40L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
LIXEIRA POL. 80L	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/ LIXEIRA FIB.INDIVIDUAL	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/2 LIXEIRAS DE FIBRA DE COSTA	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/2 LIXEIRAS DE FIBRA LADO	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/2 LIXEIRAS DE POLIETILENO	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/3 LIXEIRAS DE FIBRA	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/3 LIXEIRAS DE POLIETILENO	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/4 LIXEIRAS DE FIBRA	39251000	0 %	3926.90.90	15%

SUPORTE P/4 LIXEIRAS DE POLIETILENO	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/5 LIXEIRAS DE POLIETILENO	39251000	0 %	3926.90.90	15%
SUPORTE P/5 LIXEIRAS EM FIBRA	39251000	0 %	3926.90.90	15%

Inicialmente é de se consignar que o Recorrente reconhece ter realizado a classificação fiscal de forma equivocada, com a aplicação da alíquota 0% do IPI. Contudo, discorda da reclassificação feita pela Fiscalização, que levaria à uma alíquota de 15%, informando que entende devida a alíquota de 5% e que providenciaria o seu recolhimento nesse patamar:

Quanto aos produtos denominados “lixeiros” e “suportes”, consigna a Recorrente que reconhece parcialmente do crédito tributário imposto pelo agente fiscalizador, nos seguintes fundamentos:

A fiscalização utilizou a classificação nº 39.26.90.90 para as lixeiras e seus suportes, ficando os referidos produtos sujeitos a alíquota de 15% (quinze por cento), enquanto a Recorrente utilizava-se da classificação nº 39.25.10.00, a alíquota de 0% (zero por cento).

Assim como nos outros produtos, ao que se refere às lixeiras, observa-se que na classificação imposta pela fiscalização, qual seja o código nº 36.26, cuja descrição é “outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 39.01 a 39.14”, estão enquadrados produtos extremamente diferentes das lixeiras produzidas pela recorrente, tais como artigos de escritório e artigos escolares, vestuários e seus acessórios, cintos, guarnições para móveis, carrocerias ou semelhantes, estatuetas e outros objetos de ornamentação, bolsas para uso da medicina, artigos de laboratório ou de farmácia, brincos e pulseiras para identificação de animais, bolsas para coletas de sangue e seus componentes, entre tantos outros.

Diante disso, a Recorrente não concorda com a imposição tributária, mas reconhece que a aplicação da alíquota de 0% (zero por cento) não está correta.

No entendimento da Recorrente, as lixeiras são recipientes análogos, confeccionados em material plástico, que se classificam como “artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições”, código nº 39.25, mais precisamente em “outros”, código nº 39.25.90.90, cuja alíquota a ser aplicada corresponde a 5% (cinco por cento).

Quanto aos suportes das lixeiras, o agente fiscalizador assim fundamenta em seu Termo de Verificação Fiscal:

“[...] o suporte em questão, sendo parte integrante do produto e com este comercializado, deve ser classificado na mesma posição do artigo completo, mesmo que o produto seja comercializado desmontado, quer por motivo de necessidade ou conveniência.”

Em razão disso, no entendimento da Recorrente, os suportes também se classificam como “artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições”, código nº 39.25, mais precisamente em “outros”, código nº 3925.90.90, cuja alíquota a ser aplicada corresponde a 5% (cinco por cento).

Além disso, na possibilidade de analisar isoladamente o suporte e a lixeira, a classificação mais adequada estaria no Capítulo 73, que trata das “obras de ferro fundido, ferro ou aço”, no código nº 7326 – “outras obras de ferro ou aço”, mais precisamente no código nº 7326.90.90 – “outras”, cuja alíquota também é de 5% (cinco por cento).

Assim, em qualquer possibilidade de análise das lixeiras e seus suportes, a alíquota que deve ser aplicada é de 5% (cinco por cento).

Aqui novamente se está diante dos dois aspectos primordiais do lançamento fiscal: as lixeiras (i) não possuem capacidade superior a 300l e (ii) não são apetrechamento de construção, impossibilitando a utilização da posição 39.25.

Decidiu a DRJ:

7. Em relação às lixeiras, classificadas juntamente com os respectivos suportes pelo Recorrente sob o código 3925.10.00, entendo, pelas mesmas razões descritas no item 5, que elas não são produtos para o apetrechamento de construções por não estarem descritos na Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI. Por esta razão, também incabível o seu enquadramento no código 3925.90.90 como proposto pelo manifestante. Não há que se cogitar uma interpretação subjetiva do que seriam os apetrechos, uma vez que estes foram expressamente definidos normativamente.

Exigência fiscal sem reparos. Em relação aos suportes das lixeiras valem as observações feitas aos suportes dos cochos, item 4 deste voto.

II.7 Caixa de Gordura Fibra 18 L

Descrição	Classificação Fiscal Adotada pela Empresa	Alíquota do IPI Adotada pela Empresa	Classificação Fiscal Correta	Alíquota do IPI Correta
CAIXA DE GORDURA FIB.18L C/CES T REMOV.	39172900	0 %	3626.90.90	15%

Sob a mesma defesa dos itens “Caixa de Acúmulo” e a “Caixa de Gordura”, ou seja, primazia da utilização em detrimento da capacidade, o Recorrente defende a aplicação da NCM 3917.29.00.

Ocorre que referida posição – tubos e acessórios - não guarda qualquer pertinência com a mercadoria em questão:

SEÇÃO VII PLÁSTICO E SUAS OBRAS; BORRACHA E SUAS OBRAS

39 Plástico e suas obras.

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

3917.2 - Tubos rígidos:

3917.29.00 -- De outro plástico

Pelas mesmas razões expostas acima, também inaplicável a posição 3925, uma vez que os itens possuem capacidade inferior a 300l.

Conclusão

Por todo exposto, voto por REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário