



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11065.720582/2012-58
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.953 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Classificação Fiscal de mercadorias
Recorrente MACCAFERRI DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade competente, observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário, e não demonstrado minimamente o óbice ao pleno exercício do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. GEOMEMBRANA. MACLINE®. NCM 3920.1099.

O produto comercialmente denominado geomembrana MacLine®, empregado na impermeabilização de reservatórios, tanques, aterros sanitários, lagoas de tratamento, aterros industriais, canais de adução, etc., classifica-se no subitem 3920.10.99 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que prevê a aplicação da alíquota de 15%.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI NA NOTA FISCAL. LEI Nº 4.502/1964. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Cabimento da aplicação concomitante das multas calculadas sobre valores distintos de base cálculo, consistentes nas parcelas do IPI não lançados nas notas fiscais com e sem cobertura de crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (1) quanto às preliminares de defesa, relativas ao

vício na identificação do sujeito passivo e cerceamento de defesa, votadas na reunião de abril/2017, por unanimidade, para rejeitá-las; (2) quanto ao mérito, (2.1) por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso quanto à classificação fiscal, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, que votou na reunião de abril/2017, André Henrique Lemos e Tiago Guerra Machado; (2.2) por unanimidade, para negar provimento ao recurso quanto a existência de "bis in idem" em relação às multas aplicadas. A Conselheira Mara Cristina Sifuentes, atuando em substituição ao Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, não participou das votações referentes às preliminares e no tocante à classificação fiscal, tendo em vista, a prolação de voto, na reunião de abril/2017, do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que não participa mais do Colegiado. O Conselheiro suplente Cleber Magalhães participou do julgamento das questões de mérito, em substituição ao Conselheiro Rosaldo Trevisan.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Presidente substituto.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (Presidente Substituto), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Cleber Magalhães (Suplente convocado), Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se **auto de infração** lavrado com a finalidade de formalizar a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescido de multa de ofício de 75%, em virtude do não recolhimento do imposto, e de multa isolada de 75%, devido à ausência de lançamento do IPI com cobertura de crédito, referente ao período de apuração compreendido entre 01/04/2008 e 31/12/2009, no valor histórico de R\$ 4.415.227,56.

2. Segundo se depreende do **relatório fiscal**, situado às *fls.* 436 a 446, a contribuinte deu saída a produtos comercialmente denominados MacLine[®], consistentes em "*geomembranas de polietileno de alta densidade, empregadas em sistemas de impermeabilização, como aterros sanitários, aterros industriais, lagoas de tratamento etc.*", classificados na subposição 3925.10.00, oferecidos à tributação do IPI a uma alíquota zero. Entendeu a autoridade fiscal, no entanto, ao aplicar as RGI do Sistema Harmonizado e as NESH, que o produto em questão deveria ter sido classificado no subitem 3920.10.99, com alíquota de IPI correspondente a 15%.

3. Por decorrência da reclassificação: **(i)** reconstituiu-se a escrita fiscal da contribuinte "*(...) com vistas ao aproveitamento dos saldos credores apurados no período*" e "*(...) após a glosa dos pedidos de ressarcimento, no valor de R\$ 879.061,42 e do aproveitamento do saldo credor da escrita R\$ 149.989,85, foi apurado imposto a pagar no valor de R\$ 1.767.348,80*", valor sobre o qual foi imposta a multa de 75% em decorrência do não pagamento do IPI; em seguida, **(ii)** sobre os créditos utilizados para deduzir o IPI apurado

a partir do apontado erro de classificação (R\$ 879.061,42 + R\$ 149.989,85), foi lançada multa isolada de 75%.

4. A contribuinte apresentou, em 31/05/2012, **impugnação**, situada às fls. 511 a 540, argumentando, em síntese: **(i)** nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que, na data do encerramento do procedimento fiscal, o estabelecimento indicado como sujeito passivo já havia sido encerrado, em razão de pedido de baixa, devendo o auto de infração ter sido lavrado contra a matriz; **(ii)** cerceamento do direito de defesa, uma vez que: **(ii.a)** os autos foram disponibilizados, mediante agendamento, na DRF de São Leopoldo ao invés da DRF de Novo Hamburgo, sendo que o estabelecimento se localiza em Sapucaia do Sul; **(ii.b)** quando da ciência, o auto de infração e seus anexos foram entregues sem que se franqueasse à contribuinte o acesso à cópia dos elementos que subsidiaram a elaboração dos anexos I e II; e **(ii.c)** quando da recomposição da escrita fiscal, não foram apresentados os subtotais mensais, o que impossibilitaria a conferência deste aspecto no lançamento; **(iii)** a correção da classificação NCM nº 3925.10.00, uma vez que não produz as geomembranas simplesmente para revendê-las, mas para aplicá-las em suas obras; **(iv)** a incorreção da classificação NCM nº 3920.10.99, que estaria em conflito com o texto da Nota 10 do capítulo 39, e **(v)** a impossibilidade da cumulação das multas isolada e de ofício.

5. Em sessão de 30/01/2014, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 11-44.772**, situado às fls. 678 a 692, e proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), sob a relatoria da Auditora-Fiscal Antonella Saraiva Lanna, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a manifestação de inconformidade intentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

NULIDADE. HIPÓTESES.

A nulidade do procedimento é medida excepcional, que só se justifica quando se está diante da incompetência do agente ou cerceamento do direito de defesa. Se não demonstrada pelo menos uma dessas hipóteses, não há como decretar a nulidade.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MACLINE®. NCM 3920.1099.

O produto comercialmente denominado MacLine®, empregado na impermeabilização de reservatórios, tanques, aterros sanitários, lagoas de tratamento, aterros industriais, canais de adução, etc., classifica-se no subitem 3920.10.99 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, que prevê a aplicação da alíquota de 15%.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO.

O princípio da autonomia dos estabelecimentos preconiza que, para efeito da apuração do IPI, cada estabelecimento seja considerado um contribuinte autônomo. Demonstrado que o Fisco analisou separadamente a escrita de determinado estabelecimento, apurando os débitos e créditos isoladamente, não há que se falar em violação ao referido princípio. Assim, a lavratura de auto de infração indicando como contribuinte um estabelecimento que já havia sido baixado quando da conclusão da ação fiscal ao invés da matriz, alegadamente sua sucessora, caracterizaria, no máximo, violação a formalidade não essencial, que nada prejudica a higidez da ação fiscal. Jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Os demonstrativos elaborados pela autoridade autuante demonstram que, nos períodos em que a contribuinte deixou de lançar o imposto devido na nota fiscal, mas que havia saldo credor, foi lançada multa isolada. Nos demais, ou seja, naqueles em que o saldo passou a ser devedor, multa de ofício. Restando evidenciado que a multa isolada não foi imposta concomitantemente com a multa de ofício e que ambas foram corretamente aplicadas, não há que se falar em ilegalidade da autuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. A contribuinte interpôs, em 17/09/2014, **recurso voluntário**, situado às fls. 698 a 738, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

7. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

1. VÍCIO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

8. A contribuinte alega, em primeiro lugar, nulidade do auto de infração lavrado, em 02/05/2012, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que o estabelecimento indicado pela autoridade fiscal foi encerrado em 05/12/2011 na Junta Comercial do Estado de São Paulo, mesma data em que consta a baixa voluntária do CNPJ no cadastro da Secretaria da Receita Federal, uma vez que o correto deveria ter sido a lavratura contra a matriz, e não contra pessoa inexistente.

9. A decisão de primeira instância administrativa afastou a alegação de nulidade com fundamento na regra de autonomia dos estabelecimentos corporificada, entre outros, nos arts. 24 e 313 do RIPI/2002, acrescentando, ainda, que os débitos e créditos analisados se referem ao CNPJ contra o qual foi lavrado o auto de infração, tendo sido ele, ademais, quem "(...) promoveu a industrialização e deu saída aos produtos que são objeto do presente litígio", nos seguintes termos:

"(...) Não vejo como reconhecer o alegado erro na identificação do sujeito passivo. Sabe-se, com efeito, que um dos princípios norteadores da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é o da autonomia dos estabelecimentos, regulamentado, à época dos fatos geradores litigiosos, dentre outros dispositivos, pelo art. 313 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/2002), citado expressamente da peça impugnatória, que assim se encontrava redigido:

Art. 313. Cada estabelecimento, seja matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro, manterá o seu próprio documentário, vedada, sob qualquer pretexto, a sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502, de 1964, art. 57).

No mesmo sentido, o inciso II do caput e o parágrafo único art. 24 do mesmo regulamento, dispõe:

*Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte (...) II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); (...) **Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).***

Entretanto, após analisar os elementos carreados aos autos, conclui-se que não se está diante de qualquer violação ao referido princípio. De fato, os débitos e créditos apurados dizem respeito exclusivamente às operações realizadas pela filial inscrita no CNPJ sob o código 43.876.960/0010-13, que, indubitavelmente, assumia a condição de contribuinte do IPI, nos

termos do inciso II do caput e do parágrafo único do art. 24, do mesmo RIPI/2002, já transcritos.

Dito estabelecimento, com efeito, promoveu a industrialização e deu saída aos produtos que são objeto do presente litígio e as diferenças imputadas dizem respeito a essas operações. Registre-se, outrossim, que a apuração do crédito tributário seguiu adequadamente a legislação de regência, na medida em que se analisou, exclusivamente, fatos atinentes a um determinada filial da pessoa jurídica Maccaferri do Brasil. Por outro lado, não há dúvida de que o patrimônio onerado pelo lançamento, em última análise, será sempre o da Pessoa Jurídica como um todo, que pelos débitos de todas as suas filiais, estejam elas ativas ou não. Sabidamente, não há separação entre o patrimônio da matriz e o das filiais.

Assim sendo, a orientação extraída do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil nada mais faz do que confirmar esse raciocínio: a baixa da filial depende exclusivamente da análise formal do ato, uma vez que as pendências que onerem o patrimônio serão sempre, em última análise, débitos da pessoa jurídica e não da filial.

De qualquer sorte, ainda que se identificasse ato normativo que ratificasse a opinião defendida pela autuada, ou seja, de que o lançamento deveria ser formalizado contra a matriz, supostamente "sucessora e devedora solidária" da filial contribuinte, estar-se-ia diante de uma falha formal, que só afetaria a higidez do lançamento se caracterizasse cerceamento do direito de defesa, o que definitivamente não ocorreu no caso em tela" - (seleção e grifos nossos).

10. De nossa perspectiva, não há que se falar em nulidade do lançamento, sobretudo porque não se verifica, ao longo do processo, qualquer óbice ao direito de defesa da contribuinte que, regularmente cientificada de cada etapa deste processo administrativo, e também durante o procedimento de fiscalização, apresentou, de maneira tempestiva, a sua defesa e se manifestou regulamente e sem qualquer prejuízo ao exercício do contraditório, conforme corretamente apontado pela decisão *a quo*:

"Com efeito, no curso do procedimento fiscal, a pessoa jurídica Maccaferri do Brasil foi devidamente cientificada dos procedimentos em curso, tendo atendido devidamente às intimações e sendo posteriormente cientificada do lançamento. Ademais, a empresa apresentou impugnação por meio da qual exerceu plenamente seu direito de defesa.

Note-se que tal linha de raciocínio vem sendo referendada pela pacífica jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. À título de exemplo, confira-se:

a) Acórdão nº 108-09.832, de 05 de fevereiro de 2009:

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE FORMAL - ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO - Não configura erro na

identificação do sujeito passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.

b) Acórdão n.º CSRF/01-05.504, de 18 de setembro de 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO — INEXISTÊNCIA: Não há nulidade em auto de infração lançado em nome de empresa liquidada se, durante toda a ação fiscal, na ciência do auto de infração e, principalmente, na impugnação, participaram, realizando todos os atos e defendendo-se amplamente, os sócios responsáveis" - (seleção e grifos nossos).

11. Assim, pelos fundamentos da decisão recorrida, não reconheço a nulidade do auto de infração e voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

2. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

12. A contribuinte alega, ainda, em suas razões, ter havido cerceamento do direito de defesa, uma vez que os autos foram disponibilizados, mediante agendamento, na DRF de São Leopoldo ao invés da DRF de Novo Hamburgo, sendo que o estabelecimento se localiza em Sapucaia do Sul. Tampouco se vislumbra, neste caso, a alegada ofensa à garantia fundamental em referência, uma vez que não demonstra a recorrente qualquer prova ou mesmo indício de que não pudesse comparecer ao local e data agendados, e não há notícia nos autos de que tenha solicitado o reagendamento, cabendo ressaltar, ademais, que tais fatos ocorreram durante momento anterior à instauração do litígio.

13. Diversa sorte não deve ter a alegação de que, quando da ciência, por parte da recorrente, o auto de infração e seus anexos foram entregues sem que se franqueasse à contribuinte o acesso à cópia dos elementos que subsidiaram a elaboração dos anexos I e II, pois se referem a documentos entregues pela própria empresa fiscalizada.

14. Por fim, quanto ao argumento de não ter a autoridade fiscal apresentado os subtotais mensais decorrentes da recomposição da escrita fiscal, em que pese o desconforto causado à contribuinte, não se vislumbra a configuração de qualquer prejuízo, pois o ônus de realizar operações aritméticas de somar e subtrair não é suficiente para caracterizar o alegado cerceamento de direito de defesa. Neste sentido, faço-me acompanhar das razões da própria decisão recorrida:

"(...) do agendamento do atendimento ou do alegado erro na definição do órgão de atendimento. Consoante disposto na Portaria RFB nº 2.466, de 28 de dezembro de 2010, a unidade de atendimento que jurisdiciona o

Município de Sapucaia do Sul/RS é a ARF - São Leopoldo (RS), que, por sua vez, é jurisdicionada pela DRF Novo Hamburgo.

Ou seja, nada há de irregular na definição daquela unidade de atendimento. Por outro lado, o agendamento do atendimento, disciplinado pela Portaria RFB nº 2.445, de 22 de dezembro de 2010, nada mais é do que uma garantia de que, em data e hora predeterminados, o contribuinte receberá o correto atendimento pela Receita federal.

No particular, registre-se que não foi trazido ao processo qualquer elemento que demonstrasse que, na data e hora agendadas, a contribuinte não teria disponibilidade para se deslocar até aquela agência, que lhe teria sido negado agendamento ou reagendamento de atendimento no horário solicitado, ou, finalmente, que o atendimento agendado não tenha ocorrido.

Também não foram apresentados elementos que demonstrassem que a Receita Federal tenha se negado a receber quaisquer esclarecimentos do contribuinte eventualmente encaminhados pelos Correios.

Finalmente, impende destacar que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa antes de instaurada a fase litigiosa do processo ou seja, a partir do momento que lhe é franqueada a oportunidade da apresentação de sua defesa.

Assim sendo, o direito de defesa do contribuinte restou plenamente assegurado, na medida em que a impugnação tempestivamente apresentada foi submetida ao julgamento administrativo, nos estritos termos do referido Decreto.

Também não vejo como concluir que a alegada ausência dos documentos que instruíram a elaboração dos Anexos I e II prejudicaria o exercício do direito de defesa pela impugnante.

O Anexo I5, esclareça-se, relaciona as notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte, indicando a data de emissão, o número do documento, o código CFOP, o código da mercadoria, sua descrição, sua quantidade e o valor da operação.

Já o Anexo II representa os débitos apurados após a reclassificação dos produtos constantes das mesmas notas fiscais. Conforme esclarecido no relatório fiscal, as informações em questão foram obtidas a partir dos arquivos magnéticos elaborados e enviados pela própria autuada, nos moldes da IN SRF 86 e ADE Cofis nº 15, em atendimento a intimação previamente realizada.

Tais informações, ainda conforme relatado, foram cotejadas com os livros de registro de entradas, de registro de saída, de apuração do IPI, além de todas as notas fiscais emitidas em 2008, algumas notas fiscais emitidas em 2009. Os livros e as notas apresentadas encontram-se colacionados, respectivamente, das fls. 6 a 238 e 256 a 435.

Ora, com a devida licença, não vejo como considerar que a recorrente teve seu direito de defesa cerceado em razão de que não lhe teria sido fornecida cópia de documentos fornecidos por ela mesma, principalmente porque, como já mencionado, o Anexo I enumera todas as notas fiscais que serviram de base para a apuração.

Ou seja, a contribuinte teve toda oportunidade para cotejar as conclusões do Fisco espelhadas nos referidos anexos com as informações constantes da sua escrita e dos demonstrativos que ela mesma elaborou em resposta à intimação fiscal.

De fato, sendo a própria autuada responsável pela elaboração dos arquivos eletrônicos que subsidiaram a autuação, e detentora dos documentos em que se baseiam tais arquivos, não há como se considerar que houve desconhecimento do conteúdo desses documentos.

(...)

Igualmente descabida, com a devida licença, a alegação de cerceamento do direito de defesa em face da ausência de totalização mensal dos débitos apurados no Anexo I.

Em primeiro lugar, como já mencionado, o Anexo I identifica a data da operação. Assim sendo, apurar os totais mensais demandaria exclusivamente a soma dos valores correspondentes.

Em segundo, e mais importante, tanto o Anexo II quanto os demonstrativos à fls. 472 apresentam esses totais, que poderiam ser confirmados por meio de mera operação de soma ou subtração" - (seleção e grifos nossos).

15. Assim, diante da inexistência de óbice ao direito de defesa, tendo a recorrente exercido plenamente o contraditório, não reconheço o alegado cerceamento de defesa e voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

3. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA

16. Concerne à questão de fundo deslindar se correta a classificação utilizada pela contribuinte (**3925.10.00**), ou se equivocada aquela proposta pela autoridade fiscal (**3920.10.99**): uma ou outra conclusão terá como efeito imediato a improcedência do auto de infração lavrado.

17. Para a contribuinte recorrente, a mercadoria deve ser classificada no **Capítulo 39** ("Plástico e suas obras"), **Posição 3925** ("Artigos para apetrechamento de construções, de plástico, não especificados nem compreendidos noutras posições"), **Subposição, Item e Subitem 3925.10.00** ("Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300l"), submetida, portanto, a uma alíquota zero de IPI.

18. Por outro lado, a autoridade fiscal, em que pese concordar com a classificação quanto ao **Capítulo 39** ("*Plástico e suas obras*"), discorda quanto aos seus sucedâneos, reputando como correta a **Posição 3920** ("*Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plástico não alveolar, não reforçadas nem estratificadas, sem suporte, nem associadas de forma semelhante a outras matérias*"), **Subposição 3920.10** ("*De polímeros de etileno*"), **Item e Subitem 3920.10.99** ("*Outras*"), submetida, portanto, a uma alíquota de 15% de IPI.

19. Cabe, portanto, se conceber se a geomembrana "MacLine[®]" se trata de **um plástico ou uma de suas obras** entendido como: **(i)** um artigo para apetrechamento de construções, de plástico, não especificado em outras posições, consistente, mais especificamente, em reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros, como defende a **contribuinte**, ou **(ii)** outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plástico não alveolar, não reforçadas nem estratificadas, sem suporte, nem associadas de forma semelhante a outras matérias de polímeros de etileno, não especificada em outros itens e subitens, como defende a **autoridade fiscal**.

20. Para se responder à indagação acima, recorre-se, em primeiro lugar, à definição de geomembrana extraída das razões da decisão recorrida, entendida como "*(...) uma classe de geossintéticos de reduzida permeabilidade*" utilizada para "*(...) compor sistemas de impermeabilização da base de aterros e resíduos e de lagoas de efluentes, bem como sistemas de impermeabilização de cobertura de aterros*".¹

21. Necessário se ressaltar, todavia, que, por meio de consulta ao site da contribuinte,² verifica-se a existência de uma multiplicidade de geomembranas "MacLine[®]", comercializadas sob os seguintes epítetos: **(i)** MacLine[®] SDH (Smooth Density High – Lisa de Alta Densidade); **(ii)** MacLine[®] TDH (Texture Density High – Texturizada de Alta Densidade); **(iii)** MacLine[®] R (Reinforcement – Reforçada); **(iv)** MacLine[®] GCL (Geo Clay liner – Geocomposto de argila), acompanhados dos acessórios: MacFix[®], descrito como "*um aporte (filamento) fabricado em polietileno virgem de alta densidade, utilizado para execução de solda de geomembranas por extrusão*" e MacLock[®], voltado "*para atender as necessidades de instalação de geomembranas (...) em superfícies de concreto onde não é possível executar a ancoragem convencional comumente utilizada nas lagoas de tratamento e demais aplicações*".

¹ "Acerca das características das geomembranas e suas finalidades, confira-se, ainda, excerto de artigo publicado na Revista Minerva, editada pela Fundação para o Incremento da Pesquisa e do Aperfeiçoamento Industrial (FIPAI) (original não destacado): 'O uso de geossintéticos em obras geotécnicas de proteção ambiental tem crescido muito nos últimos anos. Em especial, as geomembranas, que compõem uma classe de geossintéticos de reduzida permeabilidade, prestam-se a compor sistemas de impermeabilização da base de aterros de resíduos e de lagoas de efluentes, bem como sistemas de impermeabilização de cobertura de aterros'".

² Disponível em: <<https://www.maccaferri.com/br/produtos/geomembranas-macline/>>, último acesso em 28/02/2016.



22. Conforme se desborda do auto de infração e da própria decisão de primeira instância administrativa, o produto em litígio se trata da geomembrana MacLine® SDH, códigos 080 a 240 (conforme a espessura),³ descrito no *site* da contribuinte da seguinte forma:



23. A contribuinte inclui, entre as aplicações do produto, as funções de impermeabilização e de revestimento de reservatórios, lagos e canais.⁴

³ "Tratando especificamente do produto em litígio, que descreve como reservatórios construídos com as geomembranas de alta densidade MacLine® SDH, códigos 080 a 240 (conforme a espessura), afirma que a correta classificação demanda que se considerem as notas de Capítulo 2, 4 e 10, as Considerações Gerais da NESH do Capítulo 39, bem assim a nota de subposição 1, "a" e 3. Transcreve os dispositivos".

⁴ Disponível em: <<https://www.maccaferri.com/br/solucoes/impermeabilizacao-de-reservatorios-lagos-e-canais/>>. Último acesso em 28/02/2017.

Impermeabilização de Reservatórios, Lagos e Canais



As diversas funções de impermeabilização e revestimento. A Impermeabilização e revestimento de reservatórios, lagos e canais serve para muitas funções, seja para fornecer tanques para atenuação de águas pluviais ou evitar que águas contaminadas poluam o solo. Essas estruturas de contenção são usadas em muitos setores do mercado, incluindo:

- >> Tanques de estrume na agricultura;
- >> Lagoas de chorume em minas;
- >> Tanques para atenuação de águas pluviais em rodovias e infraestrutura;
- >> Tanques de armazenamento na indústria;
- >> Reservatórios para fornecimento de água.

Em alguns países pelo mundo, não somos apenas um fornecedor de produtos de impermeabilização, mas podemos oferecer um serviço completo incluindo: suporte durante o projeto, fornecimento de materiais, assistência para a instalação ou até mesmo a própria mão-de-obra de instalação.

24. Em que pese a afirmação, no link acima transcrito, de que, em alguns países, a recorrente fornece outros serviços, pelo que se depreende da leitura dos documentos que instruem os presentes autos administrativos, o labor da contribuinte no estabelecimento e período fiscalizados se limitou à fabricação de geomembrana que, após a saída de seu estabelecimento, será utilizada em obras de construção civil. Neste sentido, como bem pontuou a decisão recorrida, em especial com base no catálogo de *fls.* 447 e 448, a contribuinte tampouco industrializa reservatórios, tanques, aterros sanitários, canais de adução, entre outros, o que se confirma com o fato de que a totalidade das notas fiscais traduz unicamente a venda de mercadorias produzidas pelo estabelecimento, sob os CFOP 5101 ou 6101 ("*venda de produção do estabelecimento*"):

"Ou seja, ainda que alguns documentos fiscais identifiquem que a autuada está dando saída a reservatórios, o produto comercializado, com efeito, é uma geomembrana que será utilizada em um reservatório construído mediante a prestação de serviços de construção civil, ainda que coubesse à autuada a realização de tais serviços.

Quanto a esse aspecto, cabe destacar que nenhuma das notas fiscais apresentadas dizem respeito à realização de operação diversa da venda de mercadorias produzidas no estabelecimento (CFOP 5101 ou 6101).

De qualquer forma, ainda que restasse demonstrado que os reservatórios eram construídos por empreitada, onde caberia à autuada fornecer as geomembranas e executar a obra de construção do reservatório, estar-se-ia

diante de dois fatos geradores diferentes: a saída do estabelecimento industrial e a prestação de serviços de engenharia.

Resta claro, portanto, que, no momento da ocorrência do fato gerador do imposto, no caso, na saída do estabelecimento, o produto em questão era, com efeito, uma película plástica, simplesmente cortada, e não um tanque ou reservatório" - (seleção e grifos nossos).

25. Como se sabe, para se resolver a questão sob litígio, necessário o recurso às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de mercadorias (NESH). Ao nos voltarmos especificamente às meta-regras de aplicação descritas no Capítulo 39 da TIPI ("*Plástico e suas obras*"), ponto limítrofe da classificação que restou incontroverso entre os litigantes, deparamo-nos com a nota nº 11, que enumera, de maneira exauriente, quais produtos podem ser classificados na posição 3925, o que nos permitirá acessar a correção ou não da classificação proposta pela contribuinte de acordo com este critério de pertinência:

*"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" (seleção e grifos nossos).

26. A contribuinte argumenta, em suas razões de recurso voluntário, que *"(...) utiliza esta membrana como matéria-prima na fabricação/construção (...) dos*

reservatórios que podem ser utilizados para tratamento de resíduos sólidos ou líquidos, impermeabilização de tanques e canais de vinhaça, diques de contenção de combustíveis e vários outros". Como se demonstrou mais acima, todavia, na perquirição das atividades desenvolvidas pela empresa recorrente não se encontra a atividade de construção de "reservatórios, cisternas (incluídas as fossas sépticas), cubas e recipientes análogos" apta a habilitá-la na alínea 'a' da nota 11 acima transcrita, mas de venda de geomembranas que, diga-se, **potencialmente** serão utilizadas na construção destas estruturas. Neste sentido, escorreita a decisão *a quo* ao afastar a classificação adota pela contribuinte já pela incorreção da **posição** (3925), afirmando, neste sentido, o que segue:

"Como é fácil perceber, as geomembranas, no estado em que se encontravam no momento do fato gerador, não se enquadram em nenhum desses itens. O texto da nota só admite os artefatos enumerados em suas alíneas e não como pretende a autuada, os produtos que, futuramente, serão empregados na elaboração desses artefatos".

27. Necessário se ressaltar que, em casos de classificação fiscal de mercadorias, não basta ao aplicador constatar o equívoco do Código NCM utilizado pela contribuinte para sustentar a autuação, pois o erro cometido pelo sujeito passivo da obrigação não convalida a escolha levada a termo por sua contraparte na relação jurídico-tributária. O lançamento de ofício apenas será mantido se confirmada a classificação superveniente reputada correta pela autoridade fiscal em detrimento da originalmente utilizada pela empresa. Por outro lado, não subsistirá o auto de infração se confirmado como correto o código originalmente utilizado, ou, ainda, se constatado o equívoco do código que motivou a autuação e, neste caso, ainda que as duas pontas da relação incorram em erro, ainda assim improcedente será o lançamento, até que um novo o suceda, sob uma terceira classificação, necessariamente diversa das que a antecederam, não cabendo a este Conselho, neste caso, a função consultiva de declará-la.

28. No caso presente, portanto, constatou-se que a classificação fiscal utilizada pela recorrente é equivocada, mas tal **não é suficiente** para manter a autuação ou tampouco para infirmá-la, como acima se consignou. Passa-se, portanto, à análise da correção da proposta da autoridade fiscal que motivou a lavratura do auto de infração ora combatido, *i.e.*, a classificação NCM nº **3920.10.99** ("*Plástico e suas obras - Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plástico não alveolar, não reforçadas nem estratificadas, sem suporte, nem associadas de forma semelhante a outras matérias - De polímeros de etileno - Outras*") e, neste sentido, necessário se recorrer à leitura da nota nº 10 do Capítulo 39 da TIPI ("*Plástico e suas obras*"), que se refere especificamente à posição 3920:

"10 - Na acepção das posições 39.20 e 39.21, a expressão "chapas, folhas, películas, tiras e lâminas" aplica-se exclusivamente às chapas, folhas, películas, tiras e lâminas (exceto as do Capítulo 54) e aos blocos de forma geométrica regular, mesmo impressos ou trabalhados de outro modo na superfície, não recortados ou simplesmente cortados em forma quadrada ou retangular, mas não trabalhados de outra forma (mesmo que essa operação lhes dê a característica de artigos prontos para o uso)" - (seleção e grifos nossos).

29. A decisão recorrida, a partir da leitura do trecho acima transcrito, e a partir da tabela de fl. 448, onde são expostas as medidas do produto, conclui da seguinte forma: "(...) percebe-se que o MacLine® é comercializado em rolos e possui espessura entre 0,75 e 2,50 mm e largura entre 4,80 e 5,80m, o que atrai a aplicação da nota 10", por se tratar de "chapa, folha, película, tira ou lâmina" recortada na forma retangular, não trabalhado de outra forma. Necessário, quanto a este ponto, ressaltar que a nota 10 parece ter um conteúdo antes exclusivo do que inclusivo: não é a característica retangular do produto que implica a *vis atrativa* da posição 39.20. Na verdade, a partir da leitura da nota se depreende conteúdo oposto: se a superfície estiver trabalhada de outra forma que não apenas o corte quadrado ou retangular, a posição deve ser afastada, e esta a função desempenhada pelo advérbio de exclusão utilizado ("*exclusivamente*"). Desta feita, **incorreta** a inferência realizada pelo julgador de primeiro piso, pois a nota explicativa acima teria apenas o condão de afastar a classificação que embasou o lançamento de ofício e, portanto, nada esclarece a respeito da correta classificação a ser adotada.

30. Contudo, uma vez definido que o produto em debate se trata de uma espécie de "*plástico e suas obras*", tomamos como incontroversa a aplicação do Capítulo 39. Segundo a própria contribuinte, seja em suas razões de defesa ou no texto comercial de seu site, a geomembrana "MacLine®" consiste em um material de polietileno ("*polímero de polietileno*") de alta densidade, o que, por seu turno, somente poderia, dentro do capítulo, ser classificado na **Subposição 3920.10** ("*de polímeros de polietileno*");

As geomembranas MacLine® SDH (Smooth Density High – Lisa de Alta Densidade) são produzidas com polietileno virgem de alta densidade e alto peso molecular, resultando em geomembranas flexíveis de excelente qualidade. Sua composição foi formulada para se obter elevada resistência contra agentes químicos, biológicos e à degradação aos raios ultravioleta.

31. É possível se afirmar, ainda, que se trata da NCM nº **3920.10.99**, *i.e.*, **Item e Subitem 3920.10.99** ("*Outras*"). Isto porque as demais opções que fazem menção a este material podem ser afastadas com relativa facilidade, com subsídio nas informações presentes nos presentes autos, sem a necessidade de qualquer diligência, conforme se expõe: **(i)** não se trata da NCM 3920.10.10 [*de densidade superior ou igual a 0,94, espessura inferior ou igual a 19 micrômetros (microns), em rolos de largura inferior ou igual a 66 cm*], uma vez que as geomembranas apresentam largura entre 4,80 e 5,80 metros, superior, portanto, a 66 cm; e **(ii)** não se trata tampouco da NCM 3920.10.91 [*de densidade inferior a 0,94, com óleo de parafina e carga (sílica e negro-de-carbono), apresentando nervuras paralelas entre si, com uma resistência elétrica superior ou igual a 0,030 ohms.cm2 mas inferior ou igual a 0,120 ohms.cm2, em rolos, dos tipos utilizados para a fabricação de separadores de acumuladores elétricos 3920.10.99 Outras*], pois se trata de polímero de polietileno de alta densidade.

32. Por fim, o que se depreende da leitura dos autos é que se trata de um produto elaborado em polietileno ("*polímero de polietileno*") de alta densidade, "(...) sem qualquer menção ao fato de se caracterizar como plástico alveolar, reforçado, estratificado ou associado a outra matéria, o que afasta o enquadramento na posição 3921" e, pelo contrário, atrai a classificação para o seguinte código NCM:

"39 - Plástico e suas obras. 39.20 - Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, sem suporte, nem associadas de forma semelhante a outras matérias. 3920.10 - De polímeros de etileno. 3920.10.99 - Outras".

33. Conforme se extraem das regras gerais para a interpretação do sistema harmonizado, a classificação deve ser determinada de acordo com os textos das posições e das notas de seção ou de capítulo desde que não sejam contrárias aos textos das posições e notas. Assim, alguns produtos, como é o caso da geomembrana MacLine[®], podem ser classificados na nomenclatura sem que seja necessário o recurso às demais RGI - não há, por exemplo, dúvida entre duas posições, situação em que a posição mais específica deve prevalecer sobre as mais genéricas, vez que não reside controvérsia ou dúvida quanto ao fato de se tratar de um polímero de polietileno. Ressalte-se que, como se demonstrou, inexistente contrariedade, mas verdadeira convergência, com relação aos textos das notas, o que conduz à conclusão de que correta, portanto, a classificação adotada pela autoridade fiscal, devendo o auto de infração ser mantido neste ponto.

4. CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

34. Alega a contribuinte, ainda, que a multa isolada de 75% por falta de lançamento do imposto com cobertura de crédito e a multa de ofício de 75% por falta de pagamento do imposto apurado teriam sido aplicadas concomitantemente sobre os mesmos fatos geradores, o que conduziria à aplicação de uma multa efetiva de 150%.

35. Não assiste razão à recorrente neste raciocínio.

36. Na verdade, a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/1964 é proporcional ao IPI não lançado na nota fiscal e, logo, não guarda relação com a reconstituição da escrita fiscal. Trata-se de mera rubrica diversa da multa de ofício, lançada sobre o IPI não lançado **com** e **sem** cobertura de crédito, totalizando, assim, o percentual de 75% do imposto não lançado/destacado das notas fiscais de saída, não havendo que se falar em *bis in idem*, cumulação ou concomitância, o que se denota da leitura do seguinte trecho do Parecer CST nº 39/1976: "(...) a multa, por falta de lançamento, apurada pela fiscalização, é sempre aplicável, independentemente do imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos":

Lei nº 4.502/1964 - Art. 80. *A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

37. É possível se verificar que os débitos do período totalizaram **R\$ 2.796.400,07**, enquanto que o somatório das multas aplicadas resultou no montante de R\$ 2.097.300,13 (R\$ 1.325.511,66 + R\$ 771.788,47), ou seja, 75%. Assim, resta corroborada a afirmação da decisão de primeira instância administrativa realizada no trecho a seguir:

"De fato, por meio de simples operação matemática, é possível concluir, que a soma das duas multas alcançou 75% do imposto que deixou de ser calculado em razão do já mencionado erro de classificação (...). Afastada está, portanto, a alegação de que lhes teriam sido impostas conjuntamente duas multas que, somadas, alcançariam 150% do débito" - (seleção e grifos nossos).

38. A questão não é nova a este Conselho, como se depreende da leitura do **Acórdão CARF nº 3402003.181**, proferido em sessão de 21/07/2016 pela 2ª Turma desta Câmara, sob a relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis, que entendeu, de maneira acertada, estar *"correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto"*.

39. Em idêntico sentido, o **Acórdão CARF nº 3102-002.211**, proferido em sessão de 27/05/2014 pela 2ª Turma da 1ª Câmara desta Seção, sob a relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento:

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI NA NOTA FISCAL. PERCENTUAL NORMAL. CABIMENTO.

A falta de lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de venda configura infração sancionada com a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

BIS IN IDEM. MULTA CALCULADA SOBRE BASE CÁLCULO DISTINTAS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste bis in idem se as multas aplicadas foram calculadas sobre valores distintos de base cálculo, consistentes nas parcelas do IPI não lançados nas notas fiscais com e sem cobertura de crédito.

40. Por fim, didática e oportuna a fundamentação da própria decisão recorrida quanto a este aspecto:

"(...) Tal convicção é reforçada quando se analisam os demonstrativos às fls. 477 e 479, que expõem, com clareza, os períodos que foram alvo de lançamento da multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito e os períodos em que os créditos da escrita não foram suficientes para deduzir o valor dos débitos, quando foi lançada a diferença de imposto e aplicada multa de 75% sobre o imposto devido.

Tratam-se, portanto de duas hipóteses de incidência distintas – o não lançamento de imposto para o qual haveria cobertura de crédito e a falta de recolhimento de imposto – aplicadas sobre períodos de apuração também distintos. Observe-se que ambas as hipóteses narradas encontram-se

Processo nº 11065.720582/2012-58
Acórdão n.º **3401-003.953**

S3-C4T1
Fl. 819

expressamente citadas no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964" - (seleção e grifos nossos).

Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco