



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721693/2015-24
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.770 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de março de 2024
Embargante NORTENE PLÁSTICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DECISÃO FUNDAMENTADA EM MOTIVAÇÃO SUFICIENTE.
OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados (REsp nº 946.447/RS e art. 489, § 1º, inciso IV, do CPC/2015).

A observância do Convênio ICMS 52/91 não afasta a aplicação de penalidades e outras exigências, na forma do art. 100, parágrafo único, do CTN, pois o órgão competente para efetuar a classificação de mercadorias é a RFB, não se verifica omissão no julgado.

FUNDAMENTAÇÃO. CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. POSSIBILIDADE.

A fundamentação da decisão pode se dar mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, que serão parte integrante da mesma (art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99 e art. 114, § 12, I, do RICARF).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ANÁLISE COM BASE NAS REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO, SOB AS DIVERSAS PERSPECTIVAS PLAUSÍVEIS. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA.

Tendo a decisão relativa à classificação fiscal dos produtos sido fundamentada em detalhada análise, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, ainda que sob mais de uma perspectiva, incluindo a defendida pela recorrente, não há que se falar em contradição ou obscuridade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pelo contribuinte (fls. 3.156 a 3.174) contra o Acórdão n.º 9303-013.126 (fls. 3.120 a 3.139), proferido por esta 3ª Turma da CSRF em 14/04/2022, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen, no qual foi negado provimento ao Recurso Especial, por unanimidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

GEOMEMBRANAS IMPERMEABILIZANTES DE RESERVATÓRIOS, AINDA QUE VENDIDAS ACOMPANHADAS DE ACESSÓRIOS PARA INSTALAÇÃO. OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICO, CLASSIFICAÇÃO FISCAL 3926.90.90. ARTEFATOS PARA APETRECHAMENTO DE CONSTRUÇÕES. LISTA EXAUSTIVA.

As Geomembranas plásticas trabalhadas pela implantação de ilhoses por soldagem ultrassônica, destinadas à impermeabilização de reservatórios destinados à piscicultura, carcinocultura, reserva de dejetos, dentre outras aplicações que lhes são características, não se constituem em reservatórios, ainda que fornecidas com os acessórios necessários para instalação por empresas terceirizadas, ou prontos para instalação, na forma de "kits" acompanhados de manual de instruções. Assim, não se encaixam na lista exaustiva de artefatos para apetrechamento de construções da Posição 39.25, trazida na Nota 11 do Capítulo 39 da TIPI, sendo classificadas como outras obras de plástico, Código 3926.90.90.

Conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 3.198 a 3.204), foram alegados:

- 1) **Omissão**, advinda da falta de exame das disposições do art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, em relação aos Silos e Silos *Bags*;
- 2) **Contradição e obscuridade**, quanto à classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana.

O contribuinte também havia apresentado Embargos de Declaração (fls. 2.216 a 2.238) contra o Acórdão de Recurso Voluntário (fls. 2.164 a 2.213), também alegando:

V. Obscuridades e contradições específicas aos reservatórios (geomembranas e silos);

VII. Omissão – A multa deve ser afastada por força do art. 100 do CTN

Os Embargos foram rejeitados, monocraticamente, pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 2.242 a 2.262).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

1) Omissão (art.100, parágrafo único, do CTN).

O dispositivo legal que não teria sido apreciado no Acórdão embargado prevê o seguinte:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifou-se).

Nos termos dos Embargos de Declaração:

14. No decorrer do processo, a Embargante sustentou que não poderia a fiscalização ter atribuído classificação fiscal aos silos e aos silos bags diferente do NCM 3925.10.00, sob pena de descumprir o Convênio ICMS n.º 52/19911, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”).

15. Pois bem, a Embargante também ressaltou que, subsidiariamente, ainda que não acatada a classificação do referido convênio, em razão do art. 100 do CTN, jamais poderia ser cobrada a multa de ofício e os juros:

(...)

16. No relatório do acórdão embargado, o relator bem aponta que em sede de Recurso Especial discute-se apenas a aplicação do referido artigo, ou seja, a possibilidade de aplicação ou não da multa e dos juros:

(...)

17. No entanto, com a devida vênia, o trecho do Acórdão recorrido transcrito pelo relator e que supostamente fundamentaria o afastamento do art. 100 do CTN nada menciona sobre juros e multa! Trata apenas da competência da Receita Federal para classificar mercadorias:

(...)

18. Ora, como bem delineado no relatório da decisão embargada, o tópico admitido e objeto do Recurso Especial não se refere à classificação fiscal dos silos, nem tampouco discute quem possui competência para classificar mercadorias. A matéria objeto de julgamento é a impossibilidade de o fisco cobrar multa e juros diante da existência de norma do CONFAZ.

19. Pelo exposto, resta evidente que a decisão embargada é absolutamente omissa no que se refere ao referido tópico. Não há absolutamente nenhum fundamento para afastar a aplicação do art. 100 do CTN. (grifou-se).

O Acórdão de Recurso Especial segmenta as discussões em duas matérias, sendo a primeira expressamente intitulada: “Inaplicabilidade da Multa – art. 100, parágrafo único do CTN – Silos e Silos *Bags*”. Como fundamentação transcreve excertos do Despacho (fls. 2.242

a 2.262) em que se rejeitaram Embargos de Declaração contra o Acórdão de Recurso Voluntário, nos quais o contribuinte, conforme já relatado, trouxe idêntica alegação de omissão.

Naquele Despacho, por sua vez, foram transcritas as fundamentações do Acórdão de Recurso Voluntário quanto à observância do Convênio ICMS 52/91 (fls. 2.196):

(A recorrente ...) Continua alegando que o Convênio ICMS 52/91 e por consequência os Regulamentos de ICMS dos Estados classificam o silo de lona dupla face/aberto na mesma posição NCM praticada pela Recorrente. Dessa forma, não faria qualquer sentido que a Recorrente, ao aplicar o Convênio, adotasse classificação distinta para o mesmo produto em suas notas fiscais, sob pena de violação ao Convênio e às leis estaduais e incoerência interna na postura da Recorrente.

forma como foi classificada uma determinada mercadoria em atos normativos A expedidos pelos diversos entes da federação não são elementos levados em consideração para se efetuar a classificação das mercadorias. Além do mais é preciso confirmar se o ato se refere à mesma mercadoria. Como já exposto o órgão competente para efetuar a classificação das mercadorias é a RFB, e se os diversos órgão públicos publicam referências ao código NCM adequado para determinada mercadoria em seus atos administrativos, em tese, eles deveriam consultar a RFB para ter certeza e propiciar segurança para os contribuintes. Claro que não se está aqui a questionar o ato referenciado pelo contribuinte, já que deveria haver uma análise mais aprofundada do mesmo para evitar constatações precipitadas. (grifou-se).

O Acórdão de Recurso Voluntário não cita, especificamente, o art. 100, parágrafo único do CTN, mas, ainda assim, no Despacho que rejeitou os Embargos, entendeu-se que não ficou configurada a omissão:

Verifica-se que a decisão embargada refutou expressamente a tese da recorrente de utilização do Convênio ICMS 52/91, como regra aplicável aos silos (de lonas de dupla face e abertos/silos bolsas), demonstrando que o órgão competente para efetuar a classificação de mercadorias é a RFB, e se os diversos órgãos públicos publicam referências ao código NCM adequado para determinada mercadoria em seus atos administrativos, em tese, eles deveriam consultar a RFB para ter certeza e propiciar segurança para os contribuintes, sendo estes portanto os fundamentos relevantes, segundo a decisão embargada no contexto dos autos para a solução do litígio não se configurando a omissão suscitada, já que a matéria nuclear o presente caso é a classificação dos produtos já destacados, demonstrando fundamentadamente a decisão embargada que as regras jurídicas aplicáveis são as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH) e não o Convênio ICMS 52/91, para fins de determinar a classificação fiscal de um produto, como arguiu a recorrente em sede de recurso voluntário. (grifou-se).

Com base nisto, no Acórdão de Recurso Especial, por unanimidade, entendeu-se “pela inaplicabilidade do art. 100, Parágrafo Único, do CTN”.

No Acórdão embargado foi dedicado um item específico para este tema, “1) Inaplicabilidade da multa – art. 100, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional – Silos e Silos bags”.

No mencionado item, deixou-se expressa a conclusão adotada: “Com a devida vênia verifica-se não assistir razão ao Contribuinte no que tange a aplicação do disposto no art. 100, Parágrafo Único, do CTN.” Ademais, consignou-se de onde vinham os fundamentos desse

entendimento: “Atente-se que essa matéria já foi objeto de Embargos de Declaração, rejeitados **com os seguintes argumentos com os quais se fundamenta a decisão:**” (grifou-se). Dentre esse fundamentos estão destacados os seguintes:

A forma como foi classificada uma determinada mercadorias em atos normativos expedidos pelos diversos entes da federação não são elementos levados em consideração para para se efetuar a classificação das mercadorias. Além do mais é preciso confirmar se o ato se refere à mesma mercadoria. Como já exposto o órgão competente para efetuar a classificação das mercadorias é a RFB, e se os diversos órgãos públicos publicam referência ao código NCM adequado para determinada mercadoria em seus atos administrativos, em tese, eles deveriam consultar a RFB para ter certeza e propiciar segurança para os contribuintes. (destaques constam da decisão embargada) (grifou-se).

Dessa forma, evidencia-se de forma bastante clara o entendimento esposado na na decisão embargada: um Convênio ICMS não se presta à classificação fiscal de mercadorias, pois o órgão competente para tal é a RFB. Assim, a observância do disposto Convênio ICMS nº 52/91 não se enquadraria nas hipótese do art. 100 do CTN, para afastar imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Portanto, é de se concluir que não houve omissão.

Assim, **rejeito** os Embargos de Declaração no que se refere à **omissão** relativa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

2) Contradição e obscuridade (classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana).

Esta foi a segunda matéria admitida do Recurso Especial, intitulada no Acórdão embargado como “2) Classificação fiscal dos reservatórios de geomembranas”.

Após transcrever as alegações do contribuinte no Recurso Especial, o Conselheiro Valcir, aquiescendo com a decisão do CARF, com base na legislação processual, transcreve os respectivos trecho do Voto Conductor. Ressalte-se que, conforme expressamente indicado, a motivação foi mediante declaração de concordância com a decisão recorrida, nos termos do o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999. Cumpre apenas mencionar que o art. 114 do RICARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023) contempla dispositivo no mesmo sentido do texto legal mencionado.

Nesse sentido, foi transcrita a decisão recorrida, que se tornou parte integrante do Acórdão da CSRF e, dessa forma, entendeu-se acertada a decisão ora recorrida, que por unanimidade entendeu que a correta classificação é a NCM 3926.90.90.

Assim, cabe analisar se as alegadas contradições e obscuridades se verificam (ou não) no Acórdão de Recurso Voluntário, pois, no Acórdão de Recurso Especial, toda a fundamentação se dá mediante declaração de concordância com os fundamentos do Acórdão recorrido.

Nos termos dos Embargos de Declaração:

33. ... o acórdão embargado também é contraditório, obscuro e omissivo no que concerne à análise da classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana.

34. Em relação aos reservatórios, o argumento principal utilizado por esta E. CSRF para manter a classificação proposta pela fiscalização, foi no sentido de que o NCM 39.25 pretendido pela Embargante não seria adequado, na medida em que tal capítulo se destinaria exclusivamente a “artigos para a construção”, de modo que o produto a ser classificado não poderia se confundir com a própria construção. Confira-se:

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

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

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

35. Para dar suporte a este argumento, o acórdão destaca que os demais itens do código 39.25 se referem a partes de uma construção, como portas, janelas, alisares, etc., ou seja, produtos que compõem a construção, mas não se confundem com a própria construção.

36. Nessa linha, o acórdão conclui que a classificação pretendida pela Embargante não seria possível, já que *“se se considerar a geomembrana como um “reservatório”, (...), então ele não seria parte de uma construção, mas a construção em si, completa e acabada”*, assim, não seria possível *“o enquadramento na posição 39.25, por faltar-lhe a característica essencial de ser um artigo para construção”*.

37. Ora, há uma evidente obscuridade e contradição na medida em que o próprio acórdão embargado menciona que os reservatórios se destinam a equipar as construções de fábricas, estações de tratamento de lixo, fazenda de piscicultura, etc. No entanto, confunde o reservatório com a obra civil que ele equipa e trata a escavação como se reservatório fosse:

Questionado se a escavação e/ou eventual concretagem dos reservatórios era de sua responsabilidade, o contribuinte informou que não. Essa etapa da construção dos reservatórios cabe a seus clientes.

Como se vê, embora identificados como "reservatórios" e vendidas sob medida juntamente com os serviços de instalação, as geomembranas produzidas pelo contribuinte são, de fato, lâminas de polietileno destinadas à impermeabilização de reservatórios.

Tais reservatórios são obras de construção civil executadas pelos clientes da fiscalizada mediante escavação, movimentação de terra e, eventualmente, concretagem. Como já referido, as funções desses reservatórios incluem lagoas de oxidação biológica, tanques em agroindústrias, valas de aterros sanitários, valas de resíduos industriais, tanques de oxidação, esterqueira, mineração, piscicultura, reservatórios de água, entre outras aplicações.

Portanto, os reservatórios não são construídos nem vendidos pela fiscalizada. Eles são construídos pelos seus clientes e poderiam ser – em grande parte dos casos – utilizados imediatamente sem qualquer impermeabilização.

(...)

Nesses casos, a fiscalizada é contratada para executar a impermeabilização mediante a produção e aplicação de geomembranas, em conformidade com projetos específicos de impermeabilização para cada obra.

38. Vale destacar que a obra civil é um projeto maior como a construção de uma unidade de piscicultura ou de uma usina de tratamento, que exige diversos outros equipamentos como casa de máquinas, central elétrica, sendo o reservatório um apetrecho, um acessório da referida construção e não a própria obra. Essa é a contradição e obscuridade!

39. Ou seja, os reservatórios de geomembrana servem para integrar/aparelhar construções de usinas de tratamento, de unidades de carcinicultura, aterros sanitários, indústrias, centros de mineração, usinas de reciclagem. Isto é, o reservatório é um equipamento que compõe uma construção com o fim de permitir o armazenamento de substâncias líquidas e sólidas originadas da atividade exercida em cada obra, de modo que o reservatório observará as necessidades específicas de cada projeto.

40. Nesse sentido, sendo equipamento que compõe uma construção, com o fim de permitir o armazenamento de substâncias líquidas e sólidas originadas da atividade exercida em cada obra, o reservatório observará as necessidades específicas de cada projeto.

41. No processo produtivo dos reservatórios de geomembrana, leva-se em conta o projeto, ou seja, é o projeto do reservatório que determina a capacidade e formato da escavação e não o contrário:

(...)

42. Por isso, tais reservatórios não são compostos exclusivamente pelas geomembranas que constituem as paredes, pelo contrário, exigem componentes indissociáveis e indispensáveis à instalação, a exemplo dos Engelock e do cordão/fio de solda.

43. Arremate-se, pois, que o simples fato de os componentes do reservatório geomembrana serem transportados desmontados, não desqualifica o produto industrializado pela Embargante como reservatório, conforme já decidido em julgados do E. CARF:

(...)

44. Isto é, apesar de serem transportados desmontados, devem ser considerados produtos prontos e acabados (Nota Explicativa VII da Regra 2a das NESH), porquanto, os reservatórios em questão se inserem na alínea “a” da Nota Explicativa 11 da Posição 39.25:

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;

45. Isso porque, os reservatórios desmontados, assim como os demais itens citados na Nota 11, detêm as características essenciais dos produtos. As funcionalidades se aperfeiçoam e são exercidas quando agregadas as partes, conforme o projeto. O mesmo ocorre com um móvel planejado, um tanque industrial de fermentação desmontado para transporte, etc.

46. Nesse sentido, o acórdão n.º 3101-001.310 que – diga-se de passagem – julgou autuação lavrada contra empresa do grupo da Embargante (Engepol) e

que debatia a classificação fiscal de reservatório do mesmo material (geomembrana), entendeu que não era possível descaracterizar a premissa fixada pelos pareceres e laudos técnicos, isto é, que “os produtos nominados ‘reservatórios’ são, de fato, reservatórios a serem classificados em código diverso do das lâminas de polietileno”.

47. Destaca-se que o conceito de reservatório encontra fundamento legal nos arts. 1º e 2º da Lei nº 12.334/20102. Observe-se que a definição legal não restringe o conceito de reservatórios àqueles autoportantes (elevado, stand pipe ou apoiado) nem tampouco, àqueles produzidos com material rígido:

(...)

48. Assim, conforme laudos técnicos acostados, entende-se que a mercadoria é um Reservatório e, por via de consequência, a classificação fiscal mais adequada é na posição 3925.10.00, por tratar-se de “artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos em outras posições”, mais especificamente, “reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 litros”, tendo em vista que os menores volumes dos reservatórios produzidos encontram-se na ordem dos milhares de litros”.

49. Ou seja, deve-se sanar a obscuridade do Acórdão que tratou a mera escavação como se reservatório fosse e que o confundiu com a própria obra.

50. Por fim, a Embargante ressaltou que, na hipótese de as Autoridades Julgadoras não se convencerem de que a correta classificação das geomembranas no presente caso é na posição 39.25, deveria ao menos ser classificada na posição 39.20., o que implica no reconhecimento da nulidade da autuação por erro na classificação fiscal.

51. Neste ponto, evidente a omissão desta E. CSRF por não diferenciar a classificação aplicada às Geomembranas Trabalhas e Não Trabalhadas.

52. Conforme se depreende do acórdão embargado, esta E. CSRF tomou por premissa que todas as geomembranas comercializadas pela Embargante seriam trabalhadas com a aplicação de ilhoses, devendo ser excluídas da posição 39.20:

Ora no caso na geomembrana são aplicados ilhoses, conforme consta na descrição da fabricação do produto, constantes no laudo do INT e IPT, fls. 171 a 232 e 343 a 359, na página da empresa na internet, e documentos adicionais apresentados, fls. 322 a 376:

Trata-se de mantas de polietileno de alta ou baixa densidade com espessuras de 0,5 a 2 mm, largura de 5,80 a 7,00 metros e comprimento de 50 a 100 metros, podendo haver adequações nas medidas em razão do projeto. A matéria prima utilizada é o polietileno juntamente com aditivos (pigmentos, antioxidantes, etc). O processo de produção é realizado em extrusora balão. Após a confecção da manta de geomembrana, o produto é submetido à implantação de ilhoses por soldagem ultrassônica, que permite a passagem de cintas que auxiliam no desenrolar das bobinas e manuseio na instalação e, eventualmente, como auxiliar na ancoragem durante o processo de instalação nos reservatórios.

Portanto, a implantação de ilhoses por soldagem ultrassônica configura que as lâminas de polietileno foram trabalhadas de outra forma (diversa de uma mera impressão ou trabalho na superfície), não sendo possível a classificação das geomembranas nas posições 39.20 e 39.21.

Resta pois para análise a posição 39.26, e na ausência de código deve-se utilizar o código “3926.90.90 – Outras”:

53. Contudo, conforme bem demonstrado durante o procedimento fiscalizatório, desde o início a Embargante deixou claro que a aplicação de ilhoses era realizada apenas em algumas geomembranas, a depender do projeto específico de cada cliente (fl. 266 dos autos):

(...)

54. O próprio laudo elaborado pela Dalston Consultoria atesta que os projetos de reservatórios contêm geomembranas não trabalhadas e geomembranas trabalhadas pela aplicação de ilhoses (fl. 1.996 dos autos):

(...)

55. Ainda é importante esclarecer, que os trabalhos com ilhoses são pontuais e totalmente superficiais, aplicadas apenas nas extremidades do reservatório, como elemento de fixação:

(...)

57. Ressalta-se que a própria Solução de Consulta SRRF08/Diana nº 67, de 24 de outubro de 2002 (Doc. 02), em que a Embargante foi consultante e que trata da classificação fiscal das geomembranas, segregava em classificações distintas as geomembranas trabalhadas e não trabalhadas. Mas esse ponto foi ignorado no acórdão:

(...)

58. Ainda, também foi ignorado que a própria Solução de Consulta já menciona que quando há o fornecimento de manuais e demais acessórios, deve-se seguir classificação própria:

(...)

59. Na Solução de Consulta, restou claro que:

- a venda da simples Geomembrana, sem emendas, reforços ou ilhoses deve-se classificar no código 3920.10.90;
- a venda de simples Geomembrana com emendas soldadas, com ou sem reforços laterais e sem ilhoses; ou soldadas com reforços laterais e ilhoses, classificam-se no código 3926.90.90; e
- quando se trata de um projeto com manuais de instalação, foi reconhecido que o conjunto composto pela geomembrana, demais itens necessários à instalação do reservatório (como perfil de polietileno e fio de solda) e as atividades de montagem, instalação, “deve seguir seu próprio regime de classificação”, ou seja, não deve ser confundido com as meras bobinas de geomembrana, que são apenas um dos componentes dos reservatórios.

60. Assim, não pode a E. CSRF do CARF negar aplicação a Solução de Consulta do contribuinte, sendo que a partir da data de sua publicação ela tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal.

61. A decisão embargada nega o enquadramento específico dos kits que compõem os reservatórios e não anulou o Auto de Infração que deixou de segregar geomembranas trabalhadas das não trabalhadas.

62. Ou seja, é fato incontroverso que cada reservatório é composto por geomembranas sem qualquer trabalho (maior parte) e apenas nas bordas é que pode ser necessária a aplicação de ilhoses.

63. Como se pode observar, a Solução de Consulta bem determina que as geomembranas não trabalhadas (que também compõem os Kits de Reservatório) devem ser classificadas na posição 3920, ao passo que, apenas as geomembranas com reforços laterais e/ou ilhoses, na falta de classificação específica, deveriam ser compreendidas pela posição 3926.

64. Essa segregação, nos termos do que determina a SC, não foi feita pela autoridade fiscal, portanto deve-se reconhecer a nulidade da autuação por erro de classificação fiscal.

65. Vale destacar que além da referida Solução de Consulta, a necessária aplicação do código 3920 em relação às geomembranas não trabalhadas também foi reconhecida nos julgados do E. CARF colacionados abaixo:

(...)

66. Como visto, flagrante foi a omissão do acórdão embargado quanto à não diferenciação da classificação específica para as membranas trabalhadas e não trabalhadas.

67. Portanto, diante das contradições e omissões apresentadas, querer a Embargante sejam saneados os vícios apontados. (grifou-se).

No Despacho que admitiu os Embargos sob análise, está consignado o seguinte:

Como se vê dos trechos recortados, entendeu-se que não se pode classificar a geomembrana como reservatório pois ele não seria parte de construção e sim construção em si.

Porém, linhas adiante, diz o embargado:

(...)

A leitura em confronto dos excertos do vergastado permite a constatação da contradição exarada. Qual é a função da geomembrana? Artigo para construção ou a construção em si?

Logo não se trata de mero inconformismo do sujeito passivo com a decisão e sim uma necessidade de compreensão da mesma. Ao se entender que o acórdão é passível de reapreciação através de embargos de declaração, mormente quando detectada situação que afeta sua clareza ou coerência, **torna-se necessário explicitar as razões de decidir e, se for o caso, conferir-lhes efeito infringente.** (grifou-se).

Em nenhum momento o Despacho de Admissibilidade faz referência à **omissão** alegada, quanto à aplicação dos ilhoses.

Conforme aqui já relatado, contra o Acórdão de Recurso Voluntário também foram opostos Embargos de Declaração, alegando “V. Obscuridades e Contradições Específicas aos Reservatórios (Geomembranas e Silos)” e também o caráter vinculante da Solução de Consulta SRRF 08/Diana nº 67/2002, Embargos este que foram rejeitados.

A análise da classificação fiscal levada a efeito pela Turma do CARF é minuciosa e segue as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

A Fiscalização entendeu que as geomembranas deveriam ser classificadas na NCM 3926.90.90 e o contribuinte na NCM 3925.10.00:

39.25	Artigos para apetrechamento de construções, de plástico, não especificados nem compreendidos noutras posições	Alíquota
3925.10.00	- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l	0

39.26	Outras obras de plástico e obras de outras matérias das posições 39.01 a 39.14.	Alíquota
3926.90.90	Outras	15

Na parte em que trata da classificação fiscal das geomembranas, o Relator, primeiramente, transcreve trechos do Relatório Fiscal, sendo que o primeiro trecho transcrito nos Embargos sob análise é daquele Relatório.

Retomando a aplicação das Regras de Interpretação, a Regra 1 especifica:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

Nos termos do Acórdão de Recurso Voluntário:

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

O primeiro ponto a ser observado é que a posição 39.25 fala de “artefato para apetrechamento de construção”.

(...)

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

... a posição específica é que são artigos ou artefatos para construção.

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

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

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

39.25	Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especificados nem compreendidos noutras posições.
3925.10.00	- Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l
3925.20.00	- Portas, janelas e seus caixilhos, alizares e soleiras
3925.30.00	- Postigos, estores (incluindo as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes
3925.90	- Outros
3925.90.10	- De poliestireno expandido (EPS)
3925.90.90	- outros

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

A recorrente afirma que comercializa reservatórios de geomembrana como produto final:

46. Os reservatórios de geomembranas consistem em um conjunto de componentes, que são transportados desmontados, por conta de sua grande magnitude, e montados já na localidade definida pelo cliente, para fim de conformação do produto final comercializado pela Recorrente.

...

No caso em exame, trata-se de verdadeiro reservatório vendido na forma desmontada, cuja conclusão do processo produtivo ocorre no local definido no projeto.

E o reservatório de geomembrana é utilizado como reservatórios de água, Lago artificial, Canal de Irrigação, Reservatório de aquicultura, Esterqueiras (suinocultura), Barragem de rejeitos, Carcinicultura, Aterros Sanitários e industriais, Tanque de oxidação biológica, Tanque de tratamento de resíduos industriais, Canal de adução em UHE e PCH, Tanque e canal de vinhaça, Base de pilha de lixiviação, dentre outras possibilidades.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

A Regra 1 especifica que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, então utilizamos os títulos para balizamento da nossa busca, o que nos leva ao Capítulo 39 da NCM que trata de obras de plástico (polietileno).

Se observarmos a estrutura do Capítulo 39, a classificação dos produtos neste Capítulo do SH ocorre da seguinte forma:

- Parte I - FORMAS PRIMÁRIAS - Classificação definida pela composição das mercadorias;

- Parte II - DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E APARAS; PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS; OBRAS - Classificação definida pela forma de apresentação.

Dentre as posições a serem consideradas temos como possíveis as posições 39.20, 39.21 e 39.26:

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

39.21	- Outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos.
39.26	- Outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 39.01 a 39.14.
3925.30.00	- Postigos, estores (incluindo as venezianas) e artefatos semelhantes, e suas partes
3925.90	- Outros
3925.90.10	- De poliestireno expandido (EPS)
3925.90.90	- Outros

Efetuada a leitura das notas do capítulo 39 temos que a Nota 10 faz restrições às posições 39.20 e 39.21, excluindo os casos em que a mercadoria foi trabalhada:

10 - Na aceção 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).

Ora no caso na geomembrana são aplicados ilhoses, conforme consta na descrição da fabricação do produto, constantes no laudo do INT e IPT, fls. 171 a 232 e 343 a 359, na página da empresa na internet, e documentos adicionais apresentados, fls. 322 a 376:

Trata-se de mantas de polietileno de alta ou baixa densidade com espessuras de 0,5 a 2 mm, largura de 5,80 a 7,00 metros e comprimento de 50 a 100 metros, podendo haver adequações nas medidas em razão do projeto. A matéria prima utilizada é o polietileno juntamente com aditivos (pigmentos, antioxidantes, etc). O processo de produção é realizado em extrusora balão. Após a confecção da manta de geomembrana, o produto é submetido à implantação de ilhoses por soldagem ultrassônica, que permite a passagem de cintas que auxiliam no desenrolar das bobinas e manuseio na instalação e, eventualmente, como auxiliar na ancoragem durante o processo de instalação nos reservatórios.

Portanto, a implantação de ilhoses por soldagem ultrassônica configura que as lâminas de polietileno foram trabalhadas de outra forma (diversa de uma mera impressão ou trabalho na superfície), não sendo possível a classificação das geomembranas nas posições 39.20 e 39.21.

Resta pois para análise a posição 39.26, e na ausência de código deve-se utilizar o código "3926.90.90 - Outras":

39.26 - OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICOS E OBRAS DE OUTRAS MATÉRIAS DAS POSIÇÕES 39.01 A 39.14 - Alíquota 15

3926.90.90 - Outras

Conclui-se que é correta a classificação fiscal determinada pela fiscalização e que por isso a autuação deve ser mantida nesse particular.

Apenas para efeitos de amor ao debate, já que os tópicos levantados pela recorrente não foram importantes para análise, abro um parênteses para falar sobre ser o produto um reservatório e as conclusões do laudo apresentado.

Sobre a possibilidade do enquadramento como reservatórios incompletos, a Regra 2 a) diz:

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.

As NESH da Regra 2 a) reforçam:

D) A primeira parte da Regra 2 a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

O argumento da recorrente de que se trata de reservatórios incompletos não atende o disposto na regra 2 a) do SH pois para que fossem considerados reservatórios incompletos, as geomembranas teriam que apresentar a característica essencial dos reservatórios que é a de armazenar, conservar ou guardar alguma coisa, como pode ser verificado em qualquer dicionário da língua portuguesa.

Ora as geomembranas no estado em que se apresentam não possuem a capacidade de armazenar ou guardar nada, logo não há o que se falar em possuírem a característica essencial dos reservatórios, não sendo caracterizadas como reservatórios incompletos e excluindo sua classificação na posição 39.25 do SH.

Também serve de amparo à argumentação trazida até o momento a Solução de Consulta SRRF08/Diana nº 67, de 24 de outubro de 2002, em que foi solicitado pela recorrente a classificação fiscal das geomembranas, (produto idêntico ao aqui discutido apesar de no presente processo a recorrente entender tratar-se de um reservatório) e foi decidido:

(...)

Da leitura da Solução de Consulta podemos verificar que desde 2002 existe a definição da classificação da mercadoria na posição 3926, a pedido da própria consulente e tendo em vista a necessidade de enquadramento no ex-tarifário. Em nenhum momento a empresa alegou que produzia reservatórios, mas como desejava o enquadramento no ex-tarifário afirmou que produzia a geomembrana, como painéis para revestimento.

Voto por negar provimento e manter a classificação efetuada pela fiscalização para as geomembranas. (grifou-se).

Dessarte, cumpre destacar que, no Acórdão de Recurso Voluntário, o Relator:

- inicialmente afasta a classificação pretendida pelo contribuinte (39.25), “por faltar-lhe a característica essencial de ser um artigo para construção”;

- efetua um “raciocínio inverso”, considerando a geomembrana “como um componente e não como um todo”. Observando a Nota 11 da posição 39.25, conclui que “se for um componente”, ela não se inclui nas restrições daquela Nota;

- “Superada a possibilidade de enquadramento na posição defendida pela recorrente”, passa à análise da classificação defendida pela Fiscalização;

- “Apenas para efeitos de amor ao debate”, abriu “um parênteses para falar sobre ser o produto um reservatório”;

- faz referência à Solução de Consulta SRRF 08/Diana nº 67/2002.

- por fim, de forma clara e direta, nega provimento ao Recurso do contribuinte e a classificação efetuada pela fiscalização para as geomembranas.

Dessa forma, não há contradições ou obscuridades. A fundamentação da decisão do CARF – com os quais houve declaração de concordância unânime desta 3ª Turma da CSRF –, analisa a questão sobre vários ângulos, sendo clara e congruente em suas conclusões.

À vista do exposto, rejeito os Embargos de Declaração, também no que se refere às contradições ou obscuridades relativas à classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira