



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13839.903627/2012-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.532 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	MACCAFERRI DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Em se tratando de recurso especial, que objetiva pacificar divergência de interpretação da legislação tributária, a comprovação do dissenso jurisprudencial há de ser feita confrontando-se julgados em que os mesmos dispositivos legais aplicados a idênticas situações fáticas tenham resultado decisões diversas. Verificando-se ausente a necessária similitude fática, tendo em vista que no acórdão recorrido não houve o enfrentamento da matéria, na medida que a decisão ora recorrida está calcada na aplicação da coisa julgada administrativa formada em processo da mesma contribuinte, e por isso não se pode estabelecer a decisão tida por paradigmática como parâmetro para reforma daquela recorrida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Sala de Sessões, em 18 de fevereiro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o **Acórdão nº 3401-008.263, de 25/09/2020**, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento deste CARF (fls.180/186), que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a alegação de nulidade suscitada, e no mérito manter a classificação adotada pela fiscalização (NCM 3920.10.99), para o produto comercialmente denominado geomembrana MaLine®, empregado na impermeabilização de reservatórios, tanques, aterros sanitários, lagoas de tratamento, aterros industriais, canais de adução, etc., nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**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.

DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DE PROVA. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da existência do crédito declarado, para possibilitar a aferição de sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

### ***Recurso Especial da Contribuinte***

Irresignado, na data de 04/07/2022, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial fls.197/247), suscitando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

1. **Nulidade do despacho decisório**. Para tanto, indica como paradigma os **Acórdãos 3403-001.149 e 3302-00.742**.

Defende que “a assertiva do V. Acórdão recorrido no sentido de que “não houve qualquer prejuízo à sua defesa, visto que os fatos mostram-se devidamente conhecidos e o fundamento do despacho decisório diretamente atacado” não corrobora com o entendimento de outra Câmara do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, acerca da necessária motivação dos atos administrativos (dentre os quais se inclui o despacho decisório), e da consequente nulidade decorrente de sua inobservância”.

2. **Classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana** – Para tanto, indica como paradigma o **Acórdão 3101-001.310**.

Destaca a recorrente:

Como restou evidente, trata-se de hipóteses absolutamente idênticas, de Autos de Infração oriundos de reclassificação fiscal de RESERVATÓRIOS DE LÂMINAS DE POLIETILENO DE ALTA DENSIDADE, cujos julgamentos dos respectivos Recursos Voluntários pelo CARF tiveram conclusões distintas.

E mais, o Acórdão ora recorrido (3401-008.263) e o Acórdão paradigma (3101-001.310) divergiram ainda quanto às provas necessárias/suficientes à tal reclassificação e consequente lançamento tributário.

Evidente, portanto, a divergência de interpretação, apta a ensejar a interposição do presente Recurso Especial, de que trata o artigo 67 do Regimento Interno do C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Em exame de admissibilidade do referido Recurso Especial, o presidente da 4ª Câmara da 3ª Secção do CARF, deu prosseguimento parcial, somente para a matéria: - **Classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana** (fls.286/292).

Consta do Despacho de Admissibilidade, quanto a matéria o seguinte acerto:

### **3.2 – Classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana**

O acórdão recorrido entendeu que tais tipos de mercadorias devem ser classificadas na posição 3920 – “**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.**”, acompanhando precedente, conforme se copia (fl. 185):

Ademais, esta Turma já julgou a classificação fiscal do produto geomembrana de alta densidade destinada à impermeabilização de reservatórios, tendo concluído pela impossibilidade de classificação das mesmas na posição 3925, conforme se vislumbra no trecho do Acórdão 3401-007.294, proferido em 29/01/2020, cuja relatora, Cons.

Mara Cristina Sifuentes, explorou à fundo a questão:

*“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 parêntese 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 presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.*

*Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar. (grifei)*

*As Nesh da Regra 2 a) reforçam:*

*l) 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 presente, 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.”(grifo nosso)*

Assim, não restam dúvidas de que a classificação utilizada pela recorrente é incorreta e que a decisão de piso que não homologou os créditos de IPI vinculados a essas operações deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Para a sustentação da divergência, a recorrente apresenta o paradigma 3101-001.310, que trata de mercadoria semelhante (fl. 219):

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. RESERVATÓRIOS DE LÂMINAS DE POLIETILENO DE ALTA DENSIDADE. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS PROBATÓRIO.

A reclassificação fiscal de reservatórios de lâminas de polietileno de alta densidade para o mesmo código das lâminas de polietileno impõe à auditoria fiscal o ônus probatório de descaracterizar os produtos reservatórios e provar cabalmente que a recorrente comercializa apenas lâminas de polietileno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

A recorrente argumenta ainda (fl. 225):

Por tais razões, tal como foi decidido no bojo do Acórdão paradigma nº 3101-001.310, proferido nos autos do PAF nº 11065.721512/2011-36, requer seja dado provimento ao presente Recurso Especial para, em razão da incorreta e não comprovada reclassificação fiscal que fundamentou o lançamento e as glosas das compensações realizadas pela contribuinte, determinar o seu cancelamento, bem como de todos os créditos tributários dele decorrentes.

Constata-se que a mercadoria comparada é semelhante, com resultado diverso. O acórdão recorrido classifica-a na posição 3920, conforme visto, enquanto o paradigma não entendeu como correta a classificação fiscal desse tipo de mercadoria apenas com base em suas descrições. Não se pode olvidar que, para a mesma mercadoria e semelhantes aspectos probatórios, as decisões comparadas tiveram resultados diferentes, ensejando a conclusão inarredável de que divergem quanto à interpretação das regras de classificação fiscal.

Ainda, a contribuinte informa que a discussão administrativa no referido Processo nº 11065.720582/2012-58 (Auto de Infração onde foi reconstituída a escrita fiscal), os respectivos créditos tributários foram encaminhados à inscrição em dívida ativa e à cobrança judicial - Ação de Execução Fiscal nº 001255-63.2019.4.04.7122 (fl.272/282).

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls.301/308), argumentando que *“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.”*, ao final requer seja improvido o Recurso especial de Divergência interposto pela contribuinte.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

### **III - Do conhecimento do Recurso Especial da contribuinte:**

O Recurso Especial interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, exarado pela Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF. No entanto, confrontando os aresto paragonados, não se constata o dissídio alegado, tendo em vista as distintas situações apreciadas nos processos, que resultaram em decisões distintas, impossibilitando o conhecimento do recurso. É o que passa a demonstrar.

A princípio, recorde-se, que caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando a parte recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, ou seja, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, foram díspares, não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com o do acórdão inquinado.

Em síntese, como relatado acima, a não homologação da compensação declarada na Dcomp 22287.81135.150709.1.3.01-6346, objeto dos autos, se deu em razão da reconstituição da escrita fiscal, que originou a lavratura de Auto de Infração, discutido no **Processo nº 11065.720582/2012-58**, para exigência de IPI. *In casu*, a fiscalização após o ajuste da classificação fiscal dos produtos e do conseqüente recálculo do IPI devido na saída, constatou que a interessada não possuía saldo credor a ressarcir, tanto o ressarcimento quando a compensação foram glosados.

Por meio do Recurso Especial a contribuinte devolve a este Colegiado a discussão sobre a classificação fiscal dos reservatórios de geomembrana, na posição 3920 – *“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”*

No entanto, a exigência contida no **Processo nº 11065.720582/2012-58**, conforme exposto no relatório que antecede este voto, restou definitiva, na esfera administrativa, cuja cópia da decisão proferida em sede de Recurso Voluntário (**Acórdão nº 3401003.953, de 29/08/2017**), a qual foi adotada como razões de decidir pela instância a *quo*, sob o fundamento de que não cabe rediscutir a matéria já julgada pela Turma no momento do julgamento do Auto de Infração.

Veja-se trecho reproduzido do voto condutor do acórdão recorrido:

#### **2) Do mérito**

No que se refere ao mérito, a recorrente limita-se a reproduzir o conteúdo do recurso voluntário apresentado nos autos do lançamento fiscal, cujo teor concentra-se na defesa da classificação fiscal utilizada (NCM 3925.10.00) em detrimento daquela apurada pela fiscalização (NCM 3920.10.99) diante das especificidades do produto e da impossibilidade de lançamento cumulativo de multas de ofício e isolada.

Ora, entendo que não cabe aqui rediscutir nenhuma das duas questões. No caso das multas, a discussão não é pertinente por ser questão alheia aos presentes autos, ao passo que a classificação fiscal, ainda que esteja no cerne da questão, já foi objeto de decisão por esta Turma no momento do julgamento do Auto de Infração (Processo n. 11065.720582/2012-58), conforme se verifica pela ementa do acórdão 3401-003.953, abaixo transcrito:

*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 FISCALLEI 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.*

(...)

Para a sustentação da divergência, a recorrente apresenta o paradigma 3101-001.310, que trata de mercadoria semelhante (fl. 219):

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. RESERVATÓRIOS DE LÂMINAS DE POLIETILENO DE ALTA DENSIDADE. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. ÔNUS PROBATÓRIO. A reclassificação fiscal de reservatórios de lâminas de polietileno de alta densidade para o mesmo código das lâminas de polietileno impõe à auditoria fiscal o ônus probatório de descaracterizar os produtos reservatórios e provar cabalmente que a recorrente comercializa apenas lâminas de polietileno. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.*

Segundo o Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, a divergência estaria configurada quanto à interpretação das regras de classificação fiscal, uma vez que os acórdão paragonado tratam da mesma mercadoria e semelhantes aspectos probatórios. Vejamos:

Por tais razões, tal como foi decidido no bojo do Acórdão paradigma nº 3101-001.310, proferido nos autos do PAF nº 11065.721512/2011-36, requer seja dado provimento ao presente Recurso Especial para, em razão da incorreta e não comprovada reclassificação fiscal que fundamentou o lançamento e as glosas das compensações realizadas pela contribuinte, determinar o seu cancelamento, bem como de todos os créditos tributários dele decorrentes.

No entanto, entendo que o recurso não merece ser conhecido, visto que conforme excertos do voto do relator, resta evidente que o presente caso possui contornos fáticos específicos, na medida que a decisão ora recorrida está calcada na aplicação da coisa julgada administrativa formada em processo da mesma contribuinte (derivado da mesma fiscalização, mesmos elementos de prova e mesmo período de apuração), já julgado e com decisão terminativa do contencioso administrativo fiscal, e tal especificidade do presente caso, afastam a similitude fática entre os acórdão comparados, necessária para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Em outros termos, no exercício do chamado “teste da aderência”, não seria possível afirmar, que o acórdão paradigma teria chegado à mesma conclusão que chegou o acórdão recorrido, caso existisse naquelas circunstâncias examinadas, um acórdão anterior com decisão transitada em julgado na esfera administrativa, apreciando a apuração do mesmo contribuinte, relativo aos mesmos documentos, período de apuração e tributo, como no caso posto em julgamento.

Neste norte, oportuno ressaltar, que nos termos do art. 118 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais.

Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por esta 3ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, como exemplo cito o Acórdão nº 9303-008.517, de 17/04/2019, *in verbis*:

Processo nº 10860.002456/2005-51

Recurso nº Especial do Procurador

**Acórdão nº 9303-008.517 – 3ª Turma**

Sessão de 17 de abril de 2019

Matéria COMPENSAÇÃO - COFINS RETIDA

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Interessado S.M. SISTEMAS MODULARES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. **EXIGÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.**

A demonstração da divergência jurisprudencial pressupõe estar-se diante de situações fáticas semelhantes às quais, pela interpretação da legislação, sejam atribuídas soluções jurídicas diversas. Verificando-se ausente a necessária similitude fática, tendo em vista que no acórdão paradigma não houve o enfrentamento da mesma matéria presente no acórdão recorrido, não se pode estabelecer a decisão tida por paradigmática como parâmetro para reforma daquela recorrida. (grifou-se)

Por outro lado, sem adentrar no mérito do erro ou acerto do acórdão recorrido, é que a decisão administrativa definitiva proferida nos autos do Processo nº 11065.720582/2012-58, ao qual o presente processo se vincula por decorrência (art. 47, § 1º, II, do RICARF), faz coisa julgada administrativa, sendo incabível novo reexame da matéria fática e de direito já decidida administrativamente em outro processo, em respeito à segurança jurídica.

Ao julgar o processo de ressarcimento/compensação de forma contrária à proferida no de lavratura do Auto de Infração, equivaleria (tem o efeito de) afastar, ou mesmo revogar, uma decisão administrativa sem que houvesse competência ou mesmo requisito previsto em lei para dar-lhe o efeito de nula pelos julgadores administrativos.

Nesse ponto, ressalta-se que as decisões proferidas no âmbito de processo administrativo fiscal são atos vinculados com conteúdo jurisdicional, isso porque as decisões exaradas são produto da solução definitiva da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte, apesar de não se confundir com os atos judiciais próprios do Poder Judiciário. A esse respeito, o artigo 45, do Decreto 70.235/72 (com força de lei), é muito claro ao dispor que, *“no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”*.

Ainda, segundo o art. 337, § 4º, do Código de processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, nos termos do art. 15, do mesmo diploma legal, prevê que: *“Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado”*. Ainda, segundo o art. 471, I, do CPC, na seção que cuida *“da coisa julgada”*, ressalva que: *“Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide”*.

O Código Tributário Nacional também contém dispositivo na mesma linha do que aqui se defende, consistente no art. 156, IX, que estabelece como causa de extinção do crédito tributário a *“decisão administrativa irreformável”*, assim entendida a definitiva na órbita administrativa.

Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado no Acórdão nº 3302-007.510, de relatoria do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenburb Filho:

REVISÃO DE MATÉRIA COM DECISÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Ementa: A decisão definitiva do processo administrativo fiscal impede a rediscussão das matérias de fato e de direito em outro processo na esfera administrativa, o que seria muito mais que uma simples coisa julgada formal, a qual só impede a continuação da discussão no mesmo processo. A legislação que rege o processo administrativo fiscal, não prevê nenhuma possibilidade de revisão de matéria já decidida em última instância administrativa.

Nesse contexto, não há que se falar em divergência jurisprudencial ante a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados, quando estão em confronto situações diversas, que por sua vez atraem incidências específicas, de forma que não deve ser conhecido o recurso.

***II – Do dispositivo:***

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Denise Madalena Green**