



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

**Processo nº** 10480.722499/2009-54  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-006.541 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO.  
**Recorrente** SUAPE PORCELANATO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2007

**CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO NA NBM/TIPI.**

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, as Regras Gerais Complementares e a Regra Geral Complementar da TIPI são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) - Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Lajes de Porcelanato para pavimentação ou revestimento, classificam-se no código tarifário da NBM/TIPI 6907.90.00 (lajes de porcelanato, não vidradas nem esmaltadas) e 6908.90.00 (lajes de porcelanato vidradas ou esmaltadas).

**FALTA DE DESTAQUE DO IPI NAS NF. MULTA DE 75%**

Constatado que os produtos deram saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, com a emissão de Nota Fiscal, sem destaque do IPI, em decorrência de erro de classificação e, conseqüente incorreção de alíquotas, cabe o lançamento de ofício desse imposto, acrescido dos juros de mora e da multa de 75%.

Após ajuste fiscal, cabe a cobrança do IPI, acrescido de juros moratórios e da multa de 75%, nos períodos em que for apurado saldo credor desse imposto.

**ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO E PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO**

Não houve a alteração do critério jurídico, pois a posição do órgão de cúpula não estava consolidada, que só ocorreu a partir da publicação da Nota Coana.

Condutas propiciam o reconhecimento de prática reiterada da administração, o que implica na aplicação do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício e os juros de mora.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé.

## Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Recurso Especial.

*Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão nº 3302-002.444, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:*

**“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS** Período de apuração: 31/05/2005 a 31/12/2007 **RECLASSIFICAÇÃO DE PRODUTO INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 149 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL REVISÃO DE ERRO DE DIREITO.**

*Apenas é permitida a revisão do lançamento tributário quando houver erro de fato, entendendo-se este como aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação. Não se admite a revisão quando configurado erro de direito consistente naquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma. Segue-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, no sentido de que o contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito.*

*PRESCRIÇÃO 5 ANOS DO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO INAPLICABILIDADE DA CONTAGEM DO PRAZO DO MOMENTO DA GERAÇÃO DO CRÉDITO.*

*Em relação ao saldo credor de 2003, aproveitado no ano de 2005, sem razão a recorrente. É fato que quando ocorreu a fiscalização já havia transcorrido 5 anos do momento da geração do crédito. Todavia, não havia transcorrido 5 anos do momento do aproveitamento do crédito tributário, e é este o período em que a fiscalização pode analisar a contabilidade do contribuinte.*

*Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que sustentou que constitui modificação de critério jurídico, o resultado do procedimento de revisão aduaneira que implique alteração da classificação do produto NCM, anteriormente adotada pelo importador.*

*Traz, entre outros, que,*

*Em consonância com disposto no inciso I, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, prevê expressamente a possibilidade de realização, após o desembaraço aduaneiro ou liberação da mercadoria, do procedimento de revisão das informações tributárias e outra natureza, prestadas pelo importador na DI que serviu de base para o processamento do despacho aduaneiro;*

*O porcelanato é um produto cerâmico, e, como tal, por aplicação da RG/SHI nº. 01, deve ser classificado no capítulo 69, na posição 6907(se não vidrado nem esmaltado) ou na posição 6908 (se vidrado ou esmaltado), razão pela qual mostra-se correta a reclassificação procedida pelo Fisco.*

*Em despacho às fls. 1306 a 1308, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.*

*Contrarrazões ao recurso especial foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:*

*A mudança repentina de entendimento por parte da receita federal viola o princípio da segurança jurídica, haja vista a ilegal revisão do lançamento com efeitos retroativos, após o desembaraço respaldado no entendimento da própria autoridade mediante resposta a pedido de informação acostada aos autos;*

*Não tendo havido erro ou omissão por parte da contribuinte quanto à matéria de fato constante de declaração de importação, no que concerne à identificação física da mercadoria, não há que se admitir a*

*revisão do lançamento, como feito no Auto de Infração ora objurgado, consoante se denota da análise dos incisos IV e V, do art. 149, do CTN;*

*Em relação à correta classificação fiscal da mercadoria importada:*

*O porcelanato em nada se aproxima da porcelana;*

*O porcelanato é um produto composto por feldspato, dolomita, quartzo e uma pequena quantidade de argila, inferior a 15%, composição que, consoante restará evidenciado, é diversa da cerâmica e se assemelha a um granito, conforme laudo técnico elaborado com base no parecer técnico 8.202 do IPT e já convalidado pela DRJ em julgamento do processo 1964.013825/2008-82;*

*As características técnicas do porcelanato são muito diferentes da cerâmica, posto que 75% do porcelanato é composto de matérias duras. Trata-se de produto estável, mais resistente a temperaturas baixas, já a cerâmica sofre mais retração e expansão, com a oscilação de tempo;*

*Quanto à cozedura e ponto de fusão há uma substancial diferença entre o porcelanato e uma cerâmica, o que demonstra o equívoco da Nota Coana/Cotac/Dinon 2007/0319 que ensejou a lavratura do auto de infração.*

*Esse processo foi pautado para 18.1.2017, conforme publicação no Diário Oficial da União de 5.10.2017, retornando para julgamento, observando-se pedido de vista, em novembro.*

Em 28 de novembro de 2017, através do Acórdão de Recurso Especial nº 9303-005.972, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais acordou, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, com retomo dos autos ao colegiado de origem, para analisar a classificação fiscal e as demais questões de mérito.

O dispositivo do VOTO assim se pronunciou:

*Não se trata de classificação de IPI da “entrada”, tal como tratou o acórdão recorrido - que se adentrou ainda na discussão acerca da “revisão aduaneira”, mas sim da “saída”. Recordando ainda, quanto à menção de revisão aduaneira, que o auto se originou de análise nos arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo.*

*Em vista de todo o exposto, considerando o equívoco trazido no acórdão recorrido, voto por dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, **cancelando o acórdão recorrido com retorno dos autos ao colegiado de origem, para analisar a classificação fiscal e as demais questões de mérito.***

*(Grifo e negrito nossos)*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

**Da controvérsia.**

Os seguintes pontos no tocante ao MÉRIRO foram levantados no Recurso Voluntário:

- ✓ Da inadequação da nova classificação imposta pela Receita Federal;
- ✓ Da segurança jurídica - MORALIDADE administrativa e boa-fé do CONTRIBUINTE;
- ✓ Da ilegalidade da glosa do IPI lançado em novembro de 2005;
- ✓ Da impossibilidade de exigência de multa e de JUROS - ART. 100, DO CTN;
- ✓ Da ilegalidade da cumulação de multas;
- ✓ Da inexigibilidade de juros em decorrência da efetivação de DEPÓSITOS JUDICIAIS.

Passa-se à análise.

Um breve relato, tendo por base o Termo de Verificação Fiscal, a partir das folhas 33 do processo digital, é necessário:

*No presente caso, impende destacar que a presente autuação decorre de procedimento fiscal anterior que identificou erro nos despachos aduaneiros de importação da empresa, visto que ela adotava uma equivocada classificação fiscal para placas de “porcelanato” que importa para industrialização em seu estabelecimento.*

*Por conta desse equívoco, o estabelecimento utilizava uma alíquota de IPI igual a zero, ao passo que, pelos diversos fundamentos apresentados no auto de infração (IPI-vinculado e outros) - processo nº 19647.013825/2008-82, deveria ter adotado nas importações promovidas uma alíquota do imposto igual a 10% ou 5%, de acordo com a época do desembaraço aduaneiro de importação (fato gerador do IPI na importação).*

*Foi realizada então uma análise nos arquivos digitais apresentados pelo contribuinte a fim de constatar se ele adotara o mesmo equívoco da alíquota do IPI nas saídas dos produtos industrializados.*

*Concluída essa análise, foi possível constatar que a empresa tributo seus produtos “porcelanato” (de formatos, cores, brilho*

*diversos) com a classificação fiscal e a alíquota do IPI usadas no âmbito do despacho aduaneiro de importação.*

*Cabe comentar que o estabelecimento durante o período examinado somente industrializou o mesmo produto “porcelanato”, ainda que ele seja comercializado sob colorações, tamanhos, cortes, durezas e brilhos distintos, é classificados na mesma codificação fiscal. Esse comentário orienta toda a elaboração do trabalho, visto que todas as referências à infração por falta de destaque do imposto dizem respeito a um único tipo de produto, simplificando a exposição das questões.*

*Neste momento, convém expor os fundamentos aplicáveis ao presente caso, aptos a demonstrar a incorreção também praticada na apuração do IPI em decorrência da utilização de alíquota errada na saída de seus produtos.*

*Para afastar qualquer dúvida sobre a pertinência desta autuação, em virtude de o contribuinte estar questionando administrativamente o auto de*

*infração (IPI-vinculado e outros) - processo nº 19647.013825/2008-82, é importante destacar que os objetos dessas autuações não se confundem.*

*(...)*

*Em razão de suas operações industriais, o contribuinte deverá apurar os débitos relativos às saídas para o mercado interno (as exportações são imunes), assegurado o direito de utilizar o sistema de crédito fiscal, estabelecido na legislação do imposto.*

*Pelas regras de apuração, se o saldo do período de apuração for devedor, deverá ser feito o recolhimento no prazo previsto pela legislação, ou se for credor, deverá ser mantido como saldo credor inicial do período de apuração subsequente.*

*Sendo assim, neste auto de infração, não serão autuadas as importâncias do IPI-vinculado não recolhidas, mas apenas os valores do IPI das saídas com falta de destaque do imposto, não escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), por conta do erro na classificação fiscal adotada pela empresa em suas vendas de produtos “porcelanatos”, como expresso em suas notas fiscais de saída.*

*Como os fundamentos para a correta classificação fiscal dos “porcelanatos” encontram-se perfeitamente retratados nos **diversos documentos do processo nº 19647.013825/2008-82 (cópias anexas)**, é despendendo novamente argumentar sobre as razões que justificam a classificação fiscal adotada, à luz das regras do sistema harmonizado e de acordo com as notas explicativas do sistema harmonizado (NESH).*

*Os documentos trazidos ao processo espelham, com clareza e nitidez, os fundamentos necessários para a correta classificação*

*fiscal dos produtos sob exame, sendo eles adotados, integralmente e sem qualquer ressalva, neste auto de infração.*

*O estabelecimento, conforme **resposta apresentada (cópia anexa)** e notas fiscais apresentadas (adotados os Códigos Fiscais de Operação e Prestação - CFOP - para vendas de produção do estabelecimento: 5.101, 5.116, 6.101, 6.107 etc), não comercializa os insumos importados sem submete-los às operações industriais específicas.*

*Também consta em outra **resposta do contribuinte (cópia anexa)**, a descrição dessas simples operações industriais que ele realiza sobre os produtos importados de modo a melhorar sua apresentação e/ou acabamento.*

*De acordo com o art. 4º, II, do RIPI/2002, tais operações industriais (planar, polir, retificar as dimensões) realizadas podem ser classificadas como beneficiamento - modalidade de industrialização, visto que as operações industriais apenas importam em alterar o acabamento ou a aparência do produto novo já existente.*

*A modalidade industrial de beneficiamento, de modo geral, não resulta na criação de espécie nova sob o aspecto da classificação fiscal na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), exceto quando a Tabela especificar código próprio para o produto beneficiado.*

*Na presente situação, não há mudança de classificação fiscal do produto beneficiado em relação ao produto importado que foi submetido às operações industriais antes designadas. Logo, as placas de “porcelanato”, cortadas em quaisquer dimensões ou formatos, polidas ou não, aplainadas ou não, retificadas ou não, estarão submetidas à mesma classificação fiscal dos mesmos itens importados, prevista no processo nº 19647.013825/2008-82.*

#### **- Da correta classificação tributária**

A função da nomenclatura de mercadorias é uniformizar e facilitar a comunicação nas atividades mercantis, o que, no presente caso, se volta ao comércio internacional.

A Classificação de Mercadorias é ciência, que possui objeto de investigação – mercadoria ou objeto merceológico, em campo de estudo bem delimitado – produção de bens primários e secundários, e método de investigação – as Regras para interpretação do Sistema Harmonizado, Regras do Mercosul, Regra Complementar da TIPI, método científico, indução e dedução. Possui princípios próprios, que dão o devido suporte a sua ação:

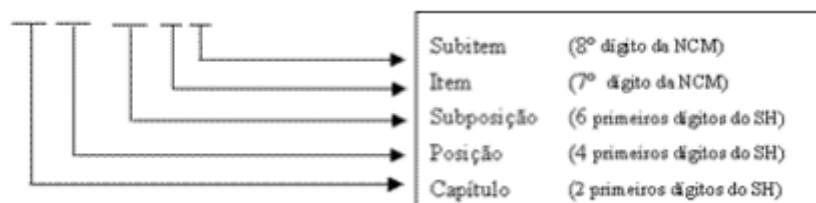
- I. **Princípio da equivalência conceitual** – Produto, Mercadoria e Bem são em tudo equivalentes;
- II. **Princípio da Plena Identificação da Mercadoria** – Qualquer mercadoria só se torna passível de classificação a partir do momento que se apresenta completamente conhecida;
- III. **Princípio da Hierarquia** – A Merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias e a recíproca não é verdadeira (Merceologia – compreensão científica do que é uma mercadoria. A merceologia atua compreendendo a mercadoria e fornecendo esta compreensão à Classificação de Mercadoria);
- IV. **Princípio da Unicidade de Classificação** – Numa nomenclatura de mercadorias e dentro do universo dos possíveis códigos para abarcar uma mercadoria específica, não pode a mesma ser classificada em dois ou mais códigos;
- V. **Princípio da distinção de mercadorias** – As mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias.

Dentre os princípios informadores da classificação destacam-se dois:

1. o da plena identificação da mercadoria; e
2. o da distinção das mercadorias.

Claramente se depreende que a correta classificação depende de uma condição prévia e inafastável: a revelação completa do objeto em questão, da mercadoria de que se trata. Somente depois de superada essa questão, estaremos habilitados a proceder à classificação da mercadoria e saber, conseqüentemente, se há algum tipo de controle administrativo de outro órgão, ou mesmo se há proibição de importação daquela mercadoria, bem assim a carga tributária incidente sobre a mesma.

O Brasil, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai adotaram, desde janeiro de 1995, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem por base o Sistema Harmonizado. Dos oito dígitos que compõem a NCM, os seis primeiros são formados pelo Sistema Harmonizado, enquanto o sétimo e oitavo dígitos correspondem a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.



A NCM serviu de base para a reformulação da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM/SH, a partir de 1º de janeiro de 1997, por intermédio do Decreto nº 2.092/1996, constituindo, pela aposição das alíquotas do IPI, a atual Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), acrescida das alíquotas do Imposto de Importação, passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1995, mediante o Decreto nº 1.343, de 23 de dezembro de 1994, constituindo a Tarifa Externa Comum – TEC.

#### O Sistema Harmonizado.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Este Sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange:

- **Nomenclatura** – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes. O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação;
- **Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado** – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;
- **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)** – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura.

- Das características das Lajes de Porcelanato.

Fragmento extraído das folhas 18 do Acórdão de Impugnação:

*O produto é composto por feldspato (mineral fundente), dolomina (rocha calcária que atua como agente fundente), quartzo e uma pequena quantidade de argila (inferior a 15%), composição confirmada pelo laudo técnico apresentado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas, de São Paulo (IPT), o qual faz parte dos autos, solicitado que foi pela própria ALF/SPE.*

*Há, também, outro laudo técnico, elaborado pelo Instituto Tecnológico de Pernambuco (ITEP), a pedido da Secretaria da Fazenda do Estado de PE, que versa sobre o mesmo produto, do qual a empresa autuada tem pleno conhecimento, uma vez que, repita-se, o mesmo faz parte integrante do primeiro Auto de Infração lavrado contra ela, que diz respeito à reclassificação das Lajes de Porcelanato pela empresa industrial.*

Transcreve-se os desdobramentos da Posição 6810, defendida pela impugnante, e da Posição 6907 da NBM, indicada pela fiscalização:

6810.1 - Telhas, ladrilhos, placas (lajes), tijolos e artefatos semelhantes:

6810.11 - - Blocos e tijolos para a construção

6810.19.00 - - Outros”

(...)

6907.10 - - Ladrilhos, cubos, pastilhas e artigos semelhantes, mesmo de forma diferente da quadrada ou retangular, cuja maior superfície possa ser inscrita num quadrado de lado inferior a 7cm

6907.90.00 - Outros

Sobre o Capítulo 69 (Produtos cerâmicos), a Nota legal nº 1 dispõe:

*“O presente Capítulo apenas compreende os produtos cerâmicos obtidos por cozedura depois de previamente enformados ou trabalhados. As posições 6904 a 6914 abrangem unicamente os produtos não suscetíveis de serem classificados nas posições 6901 a 6903.”*

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, referente ao Capítulo 69, explicam que a expressão “**produtos cerâmicos**” designa os produtos obtidos:

- a) *por cozedura de matérias não-metálicas inorgânicas previamente preparadas e moldadas, em geral à temperatura ambiente. As matérias-primas utilizadas são, entre outras, argilas, matérias siliciosas, matérias com elevado ponto de fusão, tais como os óxidos, os carbonetos, os nitretos, a grafita ou outro carbono e, em certos casos, aglutinantes tais como as argilas refratárias e os fosfatos.*
- b) *a partir de rochas (por exemplo, esteatita) que, depois de moldadas, são submetidas à ação do calor.*

*A fabricação dos produtos cerâmicos por cozedura de matérias não metálicas inorgânicas (alínea a) compreende, essencialmente, seja qual for a natureza da matéria constitutiva, as seguintes operações:*

**Preparação da pasta:** *Em certos casos (por exemplo, na fabricação de artefatos de alumina sinterizada), a matéria utiliza-se diretamente, em pó, adicionada de uma pequena quantidade de lubrificante. No entanto, na maior parte das vezes, é transformada em pasta. A preparação da pasta efetua-se por*

*dosagem e mistura dos diversos constituintes e, conforme o caso, por trituração, peneiração, filtração sob pressão, amassadura, maturação e desaeração (extração do ar). Certos produtos refratários são igualmente obtidos a partir de uma mistura doseada de elementos grosseiros e mais finos, à qual se adiciona uma pequena quantidade de aglutinante, sob forma aquosa ou não (alcatrão, matérias resinosas, ácido fosfórico, licor de lignina, por exemplo).*

**Enformação:** *Esta operação tem por fim dar ao pó ou à pasta assim preparada uma forma tão aproximada quanto possível da forma pretendida. A enformação efetua-se por estiragem ou extrusão (passagem à fieira), prensagem, moldagem, vazamento, modelagem, operações que, em certos casos, são seguidas de um tratamento mais ou menos adiantado. **Secagem** dos artefatos obtidos.*

**Cozedura:** *Esta operação consiste em submeter os artefatos “crus” a uma temperatura de 800°C ou mais, consoante a natureza dos produtos. Esta cozedura permite obter uma ligação íntima dos grãos quer por difusão, quer por transformação química, quer ainda por fusão parcial.*

*Não são considerados cozidos, no sentido da Nota 1 do presente capítulo os produtos que tenham sido aquecidos em temperaturas inferiores a 800°C para provocar o endurecimento das resinas que eles contêm, a aceleração das reações de hidratação ou eliminação da água ou de outras substâncias voláteis eventualmente presentes. Estes produtos estão excluídos do Capítulo 69.*

**Acabamento:** *As operações de acabamento variam em função da utilização do artefato acabado. Podem consistir, quando necessário, num trabalho suscetível de atingir elevado grau de precisão ou em algumas operações tais como a aposição de marcas, a metalização ou a impregnação.*

*Muitas vezes, na fabricação de produtos cerâmicos entram cores e opacificantes especialmente preparados, composições vitrificáveis chamadas “vernizes” ou “esmaltes”, engobos, lustres e outras composições análogas, para neles serem incorporados ou lhes darem aspecto envernizado, vidrado ou ainda constituírem motivos decorativos.*

É alegado no Recurso Voluntário a partir do item 42:

- *A análise da composição do produto cuja classificação se pretende pacificar deve ser efetuada, porquanto necessário afastar a premissa de que não é o processo produtivo o determinante para a sua definição, mas as matérias-primas que o compõe, daí a necessidade de análise específica do produto importado pela Recorrente.*

- *Destaque-se de início que o produto importado pela Recorrente apenas foi submetido a 1 (um) laudo técnico, que foi justamente o emitido pelo IPT, não tendo havido posterior análise de*

*composição do produto a permitir uma alteração de classificação com efeitos retroativos como determinado pelos Autos de Infração ora combatidos.*

*- Em que pese a similaridade do processo produtivo da cerâmica com o do porcelanato, há características fundamentais que diferenciam referidos produtos, tanto que, comercialmente, são tratados como mercadorias que podem ser prestar ao mesmo fim, mas são de espécies diferentes. Tanto que, quando se fala em revestimento de pisos ou paredes, tem-se como principais opções: cerâmica, granito ou porcelanato. Inexiste confusão ou dúvidas quanto às características de cada um dos produtos, que são bastante distintos. Entretanto, facilmente, se constata maior similaridade entre o granito e o porcelanato do que entre este e a cerâmica.*

*- De qualquer forma, o que importa é diferenciar o porcelanato da cerâmica e comprovar com dados **científicos** que são produtos distintos e que a classificação que mais se aproxima do porcelanato é a identificada sob o código 68.10.19.00.*

*- Apesar de devidamente fundamentada no parecer técnico em anexo (doc. 03), convalidado por perito da RFB através do laudo técnico (doc. 01) e pela DRJ quando do julgamento do processo 19647.013825/2008-82 (doc. 02), a Recorrente ressalta de início fator relevante que é a presença de argila. Enquanto o porcelanato importado utiliza até 15% daquele produto, a cerâmica é basicamente composta por argila, podendo, inclusive, ser feita basicamente com este produto, o que não ocorre com o porcelanato, o que pela diferença gera consequências substanciais no resultado do processo industrial.*

*- **As características técnicas do porcelanato são muito diferentes da cerâmica**, posto que 75% do porcelanato é composto de matérias duras. Trata-se de produto estável, mais resistente a temperaturas baixas, já a cerâmica sofre mais retração e expansão, com a oscilação de tempo.*

*— Pode-se dizer sem dúvidas que **o porcelanato é composto de pó de pedra**, basicamente de feldspato, substância que não se modifica no processo produtivo, já que seu ponto de fusão é acima de 1400°C, podendo ser submetido a temperaturas que variam de 1.210°C a 1.250°C, de sorte que seus elementos não chegam ao ponto de fusão, são apenas aglutinados.*

*- Não chegando ao ponto de fusão, são mantidas as características químicas dos elementos que compõem o porcelanato, diferentemente do que ocorre quando a cozedura ultrapassa o ponto de fusão.*

*- A cerâmica, por sua vez, submete-se a temperaturas de até 1.150°C, podendo ser fundida a temperatura de 1.000°C, o que, para um leigo, seria próximo à temperatura utilizada para o porcelanato, contudo, tecnicamente, há uma grande diferença, justamente em razão do ponto de fusão de cada componente, conforme já dito.*

*- Pode-se concluir, sem dúvida, que quanto à cozedura e ponto de fusão há uma **substancial diferença** entre o porcelanato e*

*uma cerâmica, o que demonstra estar fundada em grave equívoco a Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319 que ensejou a lavratura dos autos de infração ora contestados.*

*- Isto porque referida Nota parte do princípio de que o porcelanato seria produto cerâmico em razão de ser obtido por cozedura a uma temperatura de mais de 800°C, quando há outros dados relevantes que demonstram não se tratar de fator definitivo para a classificação.*

*- Por outro lado, referida Nota traz o conceito de “pedra artificial” constante das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH - que se aproxima mais do porcelanato do que o conceito de cerâmica, já que é possível afirmar que ele é composto de pó de pedra. Em seguida, traz a extensão do termo “produtos cerâmicos” grifando-o, como se fosse possível utilizar aquelas assertivas em seu favor.*

*- Ora, as justificativas utilizadas para alterar a classificação fiscal que vinha sendo corretamente imposta à Recorrente apenas ratifica os procedimentos anteriormente adotados, haja vista que, consoante acima exposto, os componentes do porcelanato não chegam ao seu ponto de fusão.*

*- Merece ser repetida a informação de que, apesar de conter argila, o porcelanato não é predominantemente composto deste produto como ocorre com a cerâmica, mas composto de pó de pedra, daí ser compatível a classificação fiscal costumeiramente adotada, diferentemente do exposto no acórdão da DRJ, ora recorrido.*

A Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319 assim se pronuncia:

*Trata-se do Memorando Diana/SRRF 4\* RF nº 21/2007, de 4 de julho de 2007, que submete à consideração da Divisão de Nomenclatura, Classificação e Origem tle Mercadorias (Dinom) o Parecer nº 01/2007 da SRRF04/Diana, sobre a classificação fiscal de “lajes de porcelanato para pavimentação ou revestimento” na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).*

*Conforme a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, o produto piso de porcelanato está sendo importado como “artefato de granito artificial” no código 6810.19.00 da NCM pela empresa Suape Porcelanato S/A, CNPJ 001616674/0001-88, enquanto demais empresas do setor utilizam para o mesmo produto os códigos 6907.90.00 (pisos não vidrados nem esmaltados) e 6908.90.00 (pisos vidrados ou esmaltados) da NCM.*

*O citado Parecer, analisou as posições 68.10, 69.07 e 69.08 do Sistema Harmonizado (SH) e concluiu, após estudo detalhado da mercadoria, tratar-se de um produto cerâmico obtido por cozedura a uma temperatura de mais de 800°C, compreendido pelo Capítulo 69 do Sistema Harmonizado (SH).*

*Conforme o referido parecer, como uso das Regras Gerais de Interpretação (RGI) 1 e 6, as “lajes de porcelanato para pavimentação ou revestimento”, apresentados não vidrados nem esmaltados ou vidrados ou esmaltados, classificam-se, respectivamente, nos códigos 6907.90.00 e 6908.90.00 da NCM*

*(...)*

*A questão resume-se em definir se o produto é constituído de cimento, concreto ou pedra artificial, do âmbito da posição 68.10 do SH, ou de cerâmica, compreendida pelas posições 69.07 ou 69.08.*

*Informações fornecidas por fabricantes indicam que as lajes de porcelanato são constituídas basicamente de argila, feldspato - composto complexo de silicatos de alumínio e de um metal alcalino ou alcalino-terroso, utilizado como fundente utilizado na indústria cerâmica - e corantes. As peças são submetidas a pressões de compactação acima das utilizadas pelas cerâmicas convencionais e queimadas a mais de 1.250°C.*

*Com base nestas informações, verifica-se que a mercadoria em estudo é composta de argila, matérias siliciosas e corantes, sendo submetida a cozedura em temperaturas superiores a 800°C, restando claro tratar-se de artefatos cerâmicos compreendidos pelas posições 69.07 ou 69.08 do SH.*

*Conclui-se, portanto, por aplicação das RGI 1 e 6, que as “lajes de porcelanato para pavimentação ou revestimento” devem classificar-se, em função de se apresentarem não vidrados nem esmaltados ou vidrados ou esmaltados, respectivamente nos códigos 6907.90.00 ou 6908.90.00 da NCM.*

Entendeu o Acórdão de Impugnação, a partir das folhas 22, que:

*A cozedura, depois da enformação, constitui a característica fundamental que diferencia os artefatos do Capítulo 69 (Produtos Cerâmicos) das obras de pedra e de outras matérias minerais, do Capítulo 68 (as quais, em geral, não são submetidas à cozedura) e dos artefatos de vidro do Capítulo 70, em que a mistura vitrificável sofre uma fusão completa.*

*Consoante a composição e o sistema de cozedura utilizado, os produtos obtidos podem ser:*

*Produtos de farinhas siliciosas fósseis ou de terras siliciosas semelhantes e os produtos refratários, compreendidos no Subcapítulo I (Posições 6901 a 6903).*

*Outros produtos cerâmicos constituídos essencialmente por obras de barro, produtos de arenito cozidos (arenito cerâmico), faiança e porcelana, que formam o Subcapítulo II (Posições 6904 a 6914).*

*Mais especificamente sobre a Posição 6907, as NESH comentam que ela abrange um conjunto de produtos cerâmicos, não vidrados ou esmaltados, que se apresentam sob as formas habitualmente utilizadas em pavimentação e revestimento (ou vidrados/esmaltados na Posição 6908).*

*Os ladrilhos e placas (lajes) para pavimentação ou revestimento caracterizam-se essencialmente pelo fato de a relação entre a sua espessura e as restantes dimensões ser inferior à respeitante aos tijolos de construção propriamente ditos. Enquanto que estes últimos fazem parte integrante da própria construção, de que constituem o esqueleto, os ladrilhos e as placas (lajes) destinam-se particularmente a ser fixados, por meio de cimento, cola e outros processos, às divisórias já construídas. Diferem, além disso, das telhas, por serem planos, por não terem, como aquelas, lingüetas, ganchos ou outros dispositivos de encaixe e por se destinarem a ser justapostos sem sobreposição.*

*Os ladrilhos têm dimensões inferiores às das placas (lajes) e apresentam, às vezes, formas geométricas (hexagonal, octogonal, etc.) diferentes das formas das placas (lajes), que são normalmente retangulares.*

*Os ladrilhos são utilizados principalmente para revestir paredes, chaminés, lareiras, pavimentos, alamedas de jardins, enquanto as placas (lajes) utilizam-se principalmente para pavimentação e revestimento de pisos ou para servir de fundo de lareiras.*

*Uns e outros podem ser fabricados de barro ou faiança, mas, devido ao fato de alguns deverem ser mais resistentes, são freqüentemente feitos de matérias mais ou menos vitrificáveis por cozedura; é por isso que existem ladrilhos e placas (lajes) de arenito cerâmico e mesmo de porcelana ou de esteatita cozida (como exemplo de ladrilhos mais resistentes; citam-se os que se utilizam para revestimento interior de moinhos para esmaltes e aparelhos análogos).*

*Alguns ladrilhos cerâmicos são utilizados exclusivamente para calcetamento; ao contrário dos tijolos, estes ladrilhos têm forma cúbica ou troncocônica. Na prática, são de arenito cerâmico e, excepcionalmente, de porcelana (por exemplo, os ladrilhos que demarcam as zonas de passagem de pedestres nas ruas).*

*Em suma, a classificação de artefatos nesta Posição é determinada pela sua forma e dimensão, e não pela sua composição, de tal modo que os tijolos que possam servir indiferentemente para construção e para pavimentação - mesmo que se trate de tijolos de cozedura muito intensa - se incluem na Posição 6904.*

*Os artefatos da Posição 6907 podem apresentar efeitos de cor (corados na massa, marmorizados, etc), ser emoldurados, canelados, estriados, etc., sem que deixem de pertencer à presente Posição, desde que **não sejam vidrados (envernizados) nem esmaltados (NESH), pois se assim se apresentarem seguem para a Posição 6908.***

*O Conceito de “vidrados (envernizados) ou esmaltados” está presente nas NESH referentes à Posição 6908, que abrange os produtos com esse acabamento; “vidrados (envernizados) ou esmaltados” referem-se não só aos artefatos que foram revestidos de um verdadeiro esmalte ou vidrado da Posição 3207, no decurso de uma cozedura única ou após uma primeira cozedura, mas também aqueles que, no forno da cozedura, foram submetidos a uma pulverização de cloreto de sódio que se volatiliza e cujo vapor origina uma reação que provoca a formação sobre os objetos de uma camada vitrificada.*

Irretocável a conclusão do Acórdão de Impugnação, ainda mais apoiada na Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 2007/0319, lembrando que a COANA é o órgão máximo da classificação tributária no Brasil, seu representante na Organização Mundial das Aduanas – OMA.

As NESH diferenciam os produtos do Capítulo 68 dos produtos do Capítulo 69, explicando que **a cozedura, depois da transformação, constitui a característica fundamental dos produtos do Capítulo 69.**

As NESH do Capítulo 68 deixam claro, todavia, que:

*As obras obtidas por cozedura de terras previamente enformadas pertencem à indústria cerâmica, e estão, na maior parte dos casos, incluídas no Capítulo 69 (com exceção de certas obras da posição 68.04), enquanto que as fibras de vidro e as obras de vidro, vidro-cerâmica, quartzo e outras sílicas fundidos se incluem no Capítulo 7.*

*(negritos nossos)*

A exceção (posição 6804), ou seja, produtos que são aglomerados por cozedura ou vitrificação do aglutinante e que NÃO pertencem à indústria cerâmica, são: mós e artefatos semelhantes, sem armação, para moer, desfibrar, triturar, amolar, polir, retificar ou cortar e, ainda, as pedras para amolar ou para polir, manualmente, e suas partes, de pedras naturais, de abrasivos naturais ou artificiais aglomerados ou de cerâmica, mesmo com partes de outras matérias, que nada têm a ver com o produto analisado no presente estudo.

As NESH da Posição 6810 OBRAS DE CIMENTO, DE CONCRETO (BETÃO) OU DE PEDRA ARTIFICIAL, MESMO ARMADAS, explicam:

*A presente Posição engloba as obras de cimento, concreto (betão) ou pedra artificial, **obtidas por moldagem, extrusão ou centrifugação** (é o caso, por exemplo, de alguns tubos), exceto os artefatos das posições 6806 e 6808 em que o cimento desempenha apenas a função de aglutinante e os artefatos de fibrocimento da posição 6811.*

*Por outro lado, esta posição também compreende os elementos pré-fabricados para a construção ou engenharia civil”*

E definem o que a Nomenclatura do Sistema Harmonizado entende por ***“pedra artificial”***:

*As imitações de pedra natural que se obtêm aglomerando-se com cimento, cal ou outros aglutinantes (plásticos, por exemplo), fragmentos, grânulos ou pó, de pedra natural (mármore e outras*

---

*pedras calcárias, granito, pórfiro, serpentina, por exemplo). Os artefatos em granito ou em terrazzo também são variedades de pedra artificial.*

Dizem, ainda, as NESH, que também se incluem na Posição 6810 as obras de cimento de escórias de altos-fornos e citam, entre as obras compreendidas nesta posição, os blocos, tijolos, ladrilhos, telhas, redes de fio de ferro com pequenas chapas de cimento para tetos, placas (lajes), vigas e elementos para construção, pilares, postes, marcos, meios-fios, degraus de escadarias, balaustradas, banheiras, pias, sanitários, gamelas, tinhas, reservatórios, depósitos de chafariz, jazigos, mastros, colunas, travessas de caminho de ferro, elementos para vias de aerotrens, omatos de portas, de janelas e de lareiras, peitoris de janelas, soleiras de portas, frisos, comijas, taças, vasos para flores, e outros ornamentos arquitetônicos ou para jardins, estátuas, estatuetas, figuras de animais e objetos de ornamentação. E, ainda: os tijolos, ladrilhos e outros artefatos sílico-calcários, constituídos por uma mistura de areia e cal, transformada por adição de água numa pasta espessa, resultando em obras moldadas sobre pressão, submetidas, durante algumas horas, à ação de vapor de água sob forte pressão, a uma temperatura de cerca de 140°C, em grandes autoclaves horizontais. Brancos ou corados artificialmente, estes artefatos têm os mesmos usos que os tijolos, ladrilhos, etc., comuns.

Incorporando na massa pedaços de quartzo de diversas dimensões, obtêm-se produtos do gênero da pedra artificial. Também se fabricam, para isolamentos, chapas sílico-calcárias leves e porosas, juntando à massa pó metálico que provoca liberação de gases; as chapas desta natureza não são, porém, moldadas sob pressão, mas vazadas antes da passagem em autoclave.

Explicam, finalmente, as NESH, que os artefatos da posição 6810 podem apresentar-se cinzelados, polidos, envemizados, bronzeados, esmaltados, revestidos de ardósia, com cercaduras, ornamentados, corados na massa, providos de | armadura metálica (concreto (betão) armado ou pré-esforçado) ou de outra natureza, ou ainda guarnecidos de acessórios (gonzos, etc.), de diversas matérias.

As NESH diferenciam os produtos do Capítulo 68 dos produtos do Capítulo 69, explicando que a cozedura, depois da enformação, constitui a característica fundamental dos produtos do Capítulo 69.

Consoante a composição e o sistema de cozedura utilizado, obtêm-se:

- produtos de farinhas siliciosas fósseis ou de terras siliciosas semelhantes e produtos refratários, compreendidos nas posições 6901 a 6903;
- outros produtos cerâmicos constituídos essencialmente por obras de barro, produtos de arenito cozidos (arenito cerâmico), faiança e porcelana, que se enquadram nas posições 6904 a 6914.

No tocante à Posição 6907, as NESH dispõem que ela abrange um conjunto de produtos cerâmicos que se apresentam sob formas habitualmente utilizadas em pavimentação e revestimento, compreendendo, apenas, os artefatos não vidrados ou esmaltados (na posição seguinte, 6908, enquadram-se os mesmos artefatos, vidrados ou ■ esmaltados).

Explicam, as NESH, ainda no tocante à Posição 6907, que os ladrilhos e placas (lajes) para pavimentação ou revestimento caracterizam-se essencialmente pelo fato de a relação entre a sua espessura e as restantes dimensões ser inferior à respeitante aos tijolos de construção propriamente ditos.

Enquanto que estes últimos fazem parte integrante da própria construção, de que constituem o esqueleto, os ladrilhos e as placas (lajes) destinam-se particularmente a ser fixados, por meio de cimento, cola e outros processos, às divisórias já construídas. Diferem, além disso, das telhas, por serem planos, por não terem, como aquelas, linguetas, ganchos ou outros dispositivos de encaixe e por se destinarem a ser justapostos sem sobreposição.

Os ladrilhos são de dimensões inferiores às das placas (lajes) e apresentam, às vezes, formas geométricas (hexagonal, octogonal, etc.) diferentes das formas das **placas (lajes), que são normalmente retangulares e utilizadas principalmente para pavimentação e revestimento de pisos** ou para servir de fundo de lareiras. Uns e outros podem ser fabricados de barro ou faiança, mas, devido ao fato de alguns precisarem ser mais resistentes, são freqüentemente feitos de matérias mais ou menos vitrificáveis por cozedura; **é por isso que existem ladrilhos e placas (lajes) de arenito cerâmico e mesmo de porcelana ou de esteatita cozida.**

Os artefatos da Posição 6907 podem apresentar efeitos de cor (corados na massa, marmorizados, etc), ser emoldurados, canelados, estriados, etc., sem que deixem de pertencer à presente posição, **desde que não sejam vidrados (envemizados) nem esmaltados** (Posição 6908).

No que toca à Posição 6908, as NESH preveem que ela abrange os mesmos artefatos da posição 6907, **quando vidrados (envemizados) ou esmaltados** caso daqueles em que o aspecto decorativo assume especial relevância. Explicam que são "*vidrados (envemizados) ou esmaltados*", não só os artefatos que foram revestidos de um esmalte ou vidrados, no decurso de uma cozedura única ou após uma primeira cozedura, mas também aqueles que, no forno da cozedura, foram submetidos a uma pulverização de cloreto de sódio que se volatiliza e cujo vapor origina uma reação que provoca a formação sobre os objetos de uma camada vitrificada.

Acrescente-se, ainda, que tampouco ocorreram quaisquer alterações nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado/2007(NESH/2007), publicação subsidiária do Sistema Harmonizado, nas versões originais (em inglês e H francês) e na versão portuguesa, no que toca aos Capítulos enfocados e às posições tratadas, em relação às NESH, versão luso-brasileira, aprovada pelo Decreto n° 435, de 1992, consolidadas pela IN-SRF n° 157, de 2002, e atualizações posteriores (ainda em vigor no Mercosul).

**As lajes (placas) para pavimentação ou revestimento, de porcelanato,** estão abrangidas pelo **Capítulo 69** da NCM7TEC/NBM/TIPI/2002 ou 2007 - **PRODUTOS CERÂMICOS**, efetivando-se o seu enquadramento na respectiva Posição, em virtude de se apresentarem vidradas ou esmaltadas (Posição 6908) ou NÃO (Posição 6907).

Esse enquadramento tem por base legal a Regra Geral de Interpretação n° 1 da NCM/NBM/SH, que dispõe que os **textos das Posições e das Notas de Seção ou de Capítulo** são o **suporte legal à classificação** da mercadoria em nível de Posição.

A Nota n° 1 do Capítulo 69 prevê, em sua parte inicial, que somente se classificam nesse Capítulo os produtos cerâmicos obtidos por cozedura depois de previamente enformados ou trabalhados.

Por sua vez, os textos das Posições 6907 e 6908 expressamente tratam das placas ou lajes para pavimentação ou revestimento, vidradas ou esmaltadas (Posição 6908) ou NÃO (Posição 6907), de CERÂMICA.

No caso enfocado, “*Lajes de Porcelanato para Pavimentação ou Revestimento*”, o enquadramento em subposição dar-se-á pelos textos das respectivas subposições, nos termos da referida RGI nº 6, dependendo do produto apresentar-se vidrado ou esmaltado ou NÃO:

**6907 LADRILHOS E PLACAS (LAJES), PARA PAVIMENTAÇÃO OU REVESTIMENTO, NÃO VIDRADOS NEM ESMALTADOS, DE CERÂMICA; CUBOS, PASTILHAS E ARTIGOS SEMELHANTES, PARA MOSAICOS, NÃO VIDRADOS, NEM ESMALTADOS, DE CERÂMICA, MESMO COM SUPORTE.**

6907.10.00 - Ladrilhos, cubos, pastilhas e artigos semelhantes, mesmo de forma diferente da quadrada ou retangular, cuja maior superfície possa ser inscrita num quadrado de lado inferior a 7 cm.

**6907 90 00 - Outros**

Não se enquadrando nas especificações da subposição (não desdobrada, intencionalmente, em 2º nível, nem, regionalmente, em item e subitem) 6907.10.00, a Laje de Porcelanato, NÃO vidrada e NEM esmaltada, vai para a subposição **6907.90.00** (não desdobrada, intencionalmente, em 2º nível, e nem, regionalmente, em item e subitem).

**6908 LADRILHOS E PLACAS (LAJES), PARA PAVIMENTAÇÃO OU REVESTIMENTO, VIDRADOS OU ESMALTADOS, DE CERÂMICA; CUBOS, PASTILHAS E ARTIGOS SEMELHANTES, PARA MOSAICOS, VIDRADOS OU ESMALTADOS, DE CERÂMICA, MESMO COM SUPORTE, (grifos da autora)**

6908.10.00 - Ladrilhos, cubos, pastilhas e artigos semelhantes, mesmo de forma diferente da quadrada ou retangular, cuja maior superfície possa ser inscrita num quadrado de lado inferior a 7 cm.

**6908.90.00 - Outros**

O mesmo ocorre com a Laje de Porcelanato para Revestimento de Pisos, que se apresenta vidrada ou esmaltada, a qual, não se enquadrando nas especificações constantes da subposição (não desdobrada, intencionalmente, em subposição de 2º nível e nem, regionalmente, em item e subitem) 6908.10.00, vai para a subposição **6908.90.00** (suposição não desdobrada, intencionalmente, em 2º nível, e nem, regionalmente, em item e subitem).

No mais, entendemos por adequada a conclusão do Parecer nº 01/2007 da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 4ª Região Fiscal Divisão de Administração Aduaneira sobre a **Classificação Fiscal de Lajes de Porcelanato para Pavimentação ou Revestimento “Gres Porcelanato”** (e-folhas 76):

- a) O porcelanato é um produto cerâmico do Capítulo 69 da NCM/TEC/NBM/TIPI/2002 ou 2007;
- b) A classificação do produto: “Lajes de Porcelanato para Pavimentação ou Revestimentos”, objeto, do Ofício da Secretaria da Fazenda do

Estado de Pernambuco, dar-se-á nos códigos da NCM/TEC/NBM/TIPI/2002 ou 2007: 6907.90.00 (não se apresentando vidrados ou esmaltados) ou 6908.90.00 (apresentando-se vidrados ou esmaltados);

- c) O embasamento legal para as referidas classificações está nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado n°s 1 (valor legal nos textos das Posições e na Nota legal de Capítulo) e 6 (valor legal nos textos das subposições) e não na Regra Geral de Interpretação n° 3 a) (Posição específica prevalecendo sobre Posição genérica), uma vez que esta Regra só é passível de utilização na impossibilidade de aplicação da Regra 1, o que não ocorreu na hipótese sob estudo (...)

Cita-se ainda a seguinte jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**Acórdão: 3401-003.893**

Número do Processo: 11968.000537/2008-23

Data de Publicação: 25/08/2017

Contribuinte: SUAPE PORCELANATO S/A

Relator(a): AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 20/05/2008. 27/05/2008 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PORCELANATO. Placas de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento, classificam-se no código 6907.90.00 da NCMÍTEC e NBM/TIPI, pela aplicação das RGI N° 1 e RGI N° 6? MULTA DE 1% (UM POR CENTO) POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA. É devida a multa de 1% (um por cento)

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, e reconhecer, de ofício, a aplicação, ao caso, do RE no 559.607/RS. ROSALDO TREVISAN - Presidente. AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jo

**Acórdão (Visitado): 9303-006.477**

Número do Processo: 11968.001033/2008-21

Data de Publicação: 18/04/2018

Contribuinte: SUAPE PORCELANATO S/A

Relator(a): DEMES BRITO

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 20/05/2008. 23/05/2008, 27/05/2008, 11/06/2008 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. PORCELANATO. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Regras Gerais Complementares são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul -Tarifa Externa Comum e na Nomenclatura Brasileira de Merca

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento, (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Possas - Presidente em

**Acórdão (Visitado): 3302-002.526**

Número do Processo: 11968.001033/2008-21

Data de Publicação: 13/06/2014

Contribuinte: SUAPE PORCELANATO S/A

Relator(a): FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do Fato Gerador: 20/05/2008, 23/05/2008, 27/05/2008. 11/06/2008 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. PORCELANATO. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Regras Gerais Complementares são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul - Tarifa Externa Comum e na Nomenclatura Brasileira de Merc

Decisão: Recurso Voluntário Negado. Crédito Tributário Mantido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que davam provimento ao recurso voluntário. Des

- Da impossibilidade de alterar a classificação fiscal de mercadoria  
DESEMBARAÇADA

É alegado nos itens 61 a 64 do Recurso Voluntário:

— *Destaque-se que a revisão do lançamento em razão da mudança da classificação fiscal apenas poderia ser realizada por erro de fato e nunca por erro de direito, vez que não foi alegada qualquer divergência quanto à natureza da mercadoria. A alteração da classificação fiscal pretendida não pode ser concretizada, pois a situação jurídica já foi consolidada.*

- *Em sendo assim, não tendo havido erro quanto à matéria de fato constante de declaração de importação, no que concerne à identificação física da mercadoria, não há que se admitir a revisão do lançamento, como feito no Auto de Infração ora objurgado.*

- *Os desembaraços das mercadorias foram realizados sem qualquer ressalva, implicando na homologação expressa do ato pela administração pública. A sua alteração atingiria*

*inegavelmente a certeza e a segurança jurídica, o que deve sobremaneira ser evitado.*

*— Como cediço, o desembaraço aduaneiro de uma mercadoria é precedido de uma declaração (Declaração de Importação - DI) prestada pelo importador, e ao chegar no porto de desembarque é inspecionada e conferida pelo agente fiscal, que, por sua vez, pode homologar ou não a nacionalização das mercadorias, podendo, neste momento, alterar a classificação fiscal das mercadorias, para somente após fazer a entrega ao importador, devendo, ainda, todos os tributos correspondentes estarem pagos.*

Revisão aduaneira é ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação.

**O crédito tributário é um Direito indisponível** tendo em vista que ele pertence a toda a sociedade, assim sendo somente os titulares do Poder Político (que representam a sociedade, pois foram eleitos para isso) tem legitimidade para dispensá-lo.

Funcionários do Estado, como os Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, não dispõem da necessária legitimidade para dispensar qualquer crédito tributário, pelo contrário, estão expressamente obrigados a exigí-lo, conforme se depreende dos arts. 141 e parágrafo único do art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, **fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei**, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.**

(grifos acrescidos)

Uma questão a se analisar é se mesmo diante da indisponibilidade desse crédito tributário a lei engessa a administração, ou seja, exige que fiscalização seja infalível na exigência de um crédito existente no momento do lançamento.

Alguns doutrinadores entendem que sim, devido aos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional que dispõe, *in verbis*:

Art. 146. A **modificação introduzida**, de ofício ou em **consequência de decisão administrativa ou judicial**, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Alguns entendem que a Revisão Aduaneira estaria restringida à correção de erros materiais e outros de somenos importância, não podendo servir jamais para o aperfeiçoamento do lançamento (nesse aperfeiçoamento se incluindo a quantidade de provas apresentadas).

Pedindo a devida vênia, entendo que se os textos dos art. 146 do CTN quisesse tornar engessados e imutáveis os critérios jurídicos adotados nos lançamentos e as provas apresentadas pela fiscalização eles diriam mais ou menos o seguinte:

art. 146. Não cabe modificação de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

De se lembrar, ainda, que a exegese deve ser procedida de forma a não conduzir ao absurdo. Pelo uso da boa lógica, se depreende que é admissível a modificação do critério jurídico no curso da Revisão Aduaneira porque o termo constante no art. 146 do CTN “**modificação introduzida em consequência de decisão administrativa ou judicial**” leva a concluir irrefragavelmente pela existência da preclusão administrativa.

Do Dicionário Aurélio temos **o significado de decisão**:

*[Do lat. decisione.]*

*S. f.*

*1. Ato ou efeito de decidir(-se); resolução, determinação, deliberação.*

**2. Sentença, julgamento.**

*3. Desembaraço, disposição; coragem.*

*4. Capacidade de decidir; de tomar decisões: 2*

*(grifos acrescidos)*

Antes da preclusão administrativa, ou do trânsito em julgado, não há de fato modificação por decisão administrativa ou judicial, pois na relação jurídica qualquer modificação para ser efetiva requer a definitividade da decisão administrativa ou judicial. Também, é absurdo interpretar que justamente a decisão proferida sobre um caso concreto não produza efeitos sobre ele. Lembrar que para concluir um julgamento não é necessário modificar o critério jurídico adotado pela autoridade fiscal basta dizer que ele é improcedente.

Provavelmente os que defendem a tese do engessamento do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal no ato do lançamento, bem como as provas juntadas na formação inicial do processo, tenham em mente os arts. 128 e 264 do CPC que dispõem, *in verbis*:

Art. 128. **O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.**

Art. 264. Feita a citação, **é defeso ao autor modificar o pedido ou a causa de pedir, sem o consentimento do réu, mantendo-se as mesmas partes**, salvo as substituições permitidas por lei.

Parágrafo único. A alteração do pedido ou da causa de pedir em nenhuma hipótese será permitida após o saneamento do processo.

(grifos acrescidos)

De se lembrar, entretanto, que quando está em jogo **Direito indisponível** (interesse público) a mesma lei cria um certo desequilíbrio a favor do Estado, conforme se depreende do art. 188 do mesmo CPC, *in verbis*:

Art. 188. Computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.

Ainda, conforme comentários do art. 2o do CPC, constante no Código de Processo Civil de Theotonio Negrão 30a edição, pág. 93:

*“O processo civil rege-se pelo princípio dispositivo (‘judex secundum allegata partium judicare debet’), somente **sendo admissível excepcionar sua aplicação** quando razões de ordem pública e igualitária o exijam, como, por exemplo, quando se esteja diante de causa que tenha por objeto **Direito indisponível** (ações de estado) ou **quando o julgador, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade** ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sócio-cultural entre as partes. Não assim quando, como na espécie, gravitando a demanda em torno de interesses exclusivamente patrimoniais e gozando as partes de situação financeira privilegiada, ressaí nítido o propósito de uma delas de ver suprida deficiência probatória em que incorreu” (RSTJ 78/268).*

(grifos acrescidos)

Na relação processual entre o Estado, enquanto defensor do Direito da Sociedade e Cidadão, enquanto defensor de si próprio, ou seja, dos Direitos e Garantias Individuais as normas concretas oscilam, ora pendendo para um lado ora para outro, pois somente assim se estabelece o verdadeiro equilíbrio. Se as normas fossem sempre uniformes para todos os direitos materiais e movimentos processuais, ora favoreceria, ora prejudicaria desequilibradamente as partes. No estudo das diversas normas observa-se que em muitos casos a lei estabelece ao Estado prerrogativas que o Cidadão não tem e em outros dá ao Cidadão direitos que veda ao Estado.

Assim, quando se trata do crédito tributário a exigência fiscal não pode ser olhada através das lentes dos arts. 128 e 264 do CPC, próprias para relações entre particulares, ou seja, o art. 146 do CTN não pode ser colocado no mesmo frasco dos mencionados artigos, mesmo porque o art. 145, I do CTN, ampliando as hipóteses do art. 149 do mesmo diploma legal, expressamente abre a possibilidade de a autoridade julgadora determinar a alteração do lançamento ao dispor, *in verbis*:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo **só pode ser alterado** em virtude de:

I - **impugnação do sujeito passivo**;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

O artigo 149 do Código Tributário Nacional assim determina:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O inciso IV menciona quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. O importador errou ao proceder a classificação fiscal dos produtos em análise, conforme foi demonstrado.

Conclui-se, assim, que diante da **indisponibilidade do crédito tributário** o contribuinte não estará sujeito apenas à análise do lançamento da forma que lhe seja benéfica,

mas também que possa lhe ser prejudicial, pois a autoridade lançadora, na busca da verdade material poderá apurar a exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação frente a legislação aplicável, conforme consta do artigo 638 do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/2009.

#### CAPÍTULO IV

##### DA REVISÃO ADUANEIRA

Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:

I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e

II - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Em tempo, diga-se que o despacho aduaneiro, nos moldes atuais, é realizado com base em sistema informatizado (SISCOMEX), por meio do qual o importador preenche a Declaração de Importação. Esse sistema é solução necessária para se conseguir lidar com a enorme quantidade de pedidos de importações, que cresceu substantivamente nos últimos 20 anos, e, ao mesmo tempo, proporcionar maior rapidez e menores custos a todos os interessados, tanto do lado do interesse público, quanto do interesse privado.

Antes desse sistema, cada Declaração de Importação era datilografada em formulário de papel (com 6 vias com carbono), que não podia ter rasuras de qualquer natureza, e que os valores constantes do formulário (ex.: apropriação do frete total e do seguro no valor de cada mercadoria importada, determinação do valor de cada tributo na multiplicação da alíquota correspondente sobre a base de tributação, e outros) se apoiavam no uso manual de máquina de calcular - tanto parte do despachante, quanto por parte da autoridade fiscal -. Essas limitações foram superadas pela automatização no tratamento dos dados, e pela desmaterialização de alguns dos documentos em papel. Foi um grande avanço para o comércio exterior brasileiro.

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro se dá sob condições que lhe são próprias, e estabelecem distinção substantiva quando comparada com a análise fiscal feita em uma fiscalização realizada, por exemplo, na contabilidade ou nas DACONS ou DCTFS do contribuinte.

Enquanto nessa a autoridade fiscal pode administrar e conduzir sua análise usando o tempo que entender necessário, naquela, no despacho aduaneiro, há a concorrência de

muitas importações que devem ser analisadas pela mesma autoridade fiscal dentro do mesmo período de tempo. Apenas para termos uma perspectiva, há alfândegas que recebem milhares de pedidos de importação por dia. Outras centenas, é uma quantidade absurdamente alta para boa parte dos recintos alfandegados.

Cada hora a mais dedicada pela autoridade fiscal para analisar um aspecto de determinada importação implicará, inevitavelmente, em um tempo maior de espera para essa importação, e também para todas as outras que estão na fila aguardando a atenção desta autoridade fiscal. Isso, sem falarmos nas mercadorias perecíveis, que demandam prioridades particulares e acabam por passar à frente das outras. Ocorre que a duração de tempo de cada despacho aduaneiro significa em maior ou menor custo para o importador (preço do tempo de armazenamento). Ocorre que a duração maior de tempo no despacho de um importador, significará custo maior para este importador e também custo maior para os outros que aguardam sua vez. Esta é uma realidade que o sistema SISCOMEX vem lidando.

A aduana moderna, cada vez mais, procura soluções para dar maior agilidade ao processamento nos portos e aeroportos e pontos de fronteira, e para dar condições para que se possa fazer uma fiscalização mais aprofundada e efetiva após a passagem das mercadorias pelos recintos alfandegados. É a articulação dos controles aduaneiros com a logística para se chegar à celeridade e à eficiência almejadas nesses tempos atuais.

O direito e a lei não existem em um plano abstrato, mas inseridos nas condições concretas da existência social. Temos de considerar as condições em que esse direito e essa lei vão adquirir materialidade para compreender seu sentido, sua significação, sua aplicabilidade. O ordenamento jurídico rejeita a lei de aplicação impossível.

O Sistema SISCOMEX atualmente seleciona uma dentre 3 possibilidades de tratamento para conduzir cada despacho aduaneiro:

- uma possibilidade é o tratamento de desembaraço automático, sem qualquer ação fiscal, o denominado canal verde;
- a outra possibilidade é a que prescreve o exame dos documentos;
- e por último, a que prescreve além do exame dos documentos, a inspeção física dos produtos e da carga.

A norma que autoriza a revisão aduaneira, no prazo de cinco anos do registro da Declaração de Importação, possibilita à administração trabalhar a posteriori do fato econômico e logístico. Ela possibilita a administração verificar a regularidade do despacho, que havia sido liberado naquelas condições precárias para uma análise mais detalhada, quando se tinha muitas importações concorrentes e o impacto real sobre os custos pelo tempo de fiscalização.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, é norma especial, e posterior ao CTN, como já vimos antes neste voto, e que disciplina matéria mais ampla que o artigo 149 do CTN. Mas naquilo em que elas parecem concorrer, penso que elas não se negam, ou retiram eficácia uma da outra. A meu ver, o artigo 54 do DL 37/1966 é lei que autoriza a administração rever de ofício as declarações prestadas por contribuinte, e que autoriza a revisão de lançamentos pendentes de homologação. Ela ainda autoriza a administração rever os lançamentos homologados.

O artigo 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, traz norma válida e que autoriza procedimento que pode alcançar não só aspectos tributários (incluído aí o lançamento) da importação desembaraçada, mas aspectos não tributários (ex.: elementos estatísticos, regimes especiais, etc). A autoridade administrativa aduaneira poderá circunscrever o alcance do seu procedimento de revisão. Por exemplo, como é o caso, analisar somente a classificação fiscal, e deixar para outra revisão analisar os fundamentos legais dos benefícios fiscais usufruídos. Em meu ponto de vista, a revisão aduaneira se constituirá em homologação do lançamento naquele aspecto tratado na revisão. É uma prerrogativa da administração gerenciar a amplitude do exercício da sua fiscalização junto àquele contribuinte.

A análise feita pela autoridade fiscal durante o despacho aduaneiro não corresponde ao sentido de homologação do lançamento feito por iniciativa da administração, como consta do CTN. O sentido trazido pelo CTN é outro, diferente do ato de desembaraço aduaneiro. Regra geral, a meu ver, o desembaraço aduaneiro não tem a qualidade de homologação do lançamento representado pela Declaração de Importação. O espaço é curto para detalhar hipóteses de exceção à regra geral. Mas a homologação do lançamento representado pela Declaração de Importação, por iniciativa da administração, vai se dar ou na revisão aduaneira, ou um outro tipo de revisão de ofício.

- Da segurança jurídica - MORALIDADE administrativa e boa-fé do CONTRIBUINTE

Os argumentos desenvolvidos no tópico “Da impossibilidade de alterar a classificação fiscal de mercadoria DESEMBARAÇADA “ Se aplicam a este tópico.

Oportuno agora se faz trazer comentários a respeito do alegado quanto à boa fé:

É imprescindível para a análise a transcrição do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional é taxativo no sentido de que a responsabilidade tributária **é objetiva**.

Assim, ainda agindo de boa-fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em descompasso com a legislação, o Impugnante não pode se furtar de sua responsabilidade.

O Código Tributário Nacional, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Linha absolutamente idêntica é adotada pelo Decreto-Lei nº 37/66.

Ambos ordenamentos desconsideram a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

A boa fé alegada, ainda que preponderante, por força dos artigos transcritos, não tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações da legislação tributária.

Assim, o legislador ao consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais, dispensa a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente.

A responsabilidade objetiva garante de forma mais eficaz a coercibilidade do sistema punitivo tributário. De outro modo, a atividade de fiscalização se inviabilizaria se a cada infração tivesse que se provar que o contribuinte não autorizou determinada operação por negligência, imperícia ou imprudência.

- Da ilegalidade da glosa do IPI lançado em novembro de 2005

É alegado nos itens 74 a 78 do Recurso Voluntário:

*- Além do IPI exigido em razão da mudança de interpretação fazendária quanto à correta classificação fiscal a ser adotada para as mercadorias importadas e industrializadas pela Recorrente, a Autoridade Administrativa glosou ainda crédito regular, comprovadamente lançado no livro Diário em 2003, registrado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco, em razão de não terem sido localizados todos os documentos solicitados, após o transcurso de mais de 5 (cinco) anos.*

*- Toda a motivação do lançamento está centrada na suposta falta de origem do crédito lançado em 2003 com desprezo às informações prestadas pela Recorrente e a equivocada presunção de que os produtos correspondentes seriam porcelanato, quando a própria nota fiscal que descreve os produtos traz a classificação fiscal e contém destaque do IPI, por se tratarem de mercadorias distintas.*

*- Ora, a autoridade fiscal parte da errônea premissa de que a venda efetuada a sociedade Pamesa do Brasil S/A teria sido de porcelanato e, a partir daí faz diversas assertivas equivocadas para concluir com glosa em completo descompasso com a legislação pátria, verbis:*

*“A prática do estabelecimento de promover saídas com a classificação fiscal errônea (NCM 6810.19.00) e a alíquota do IPI igual a 0% resultou, ao longo dos vários períodos de apuração em infração à legislação do IPI, por ter deixado de realizar o destaque do imposto exigível na nota fiscal de saída e consequentemente ter deixado de recolher os eventuais saldos devedores do imposto, a serem detalhados.*

**Esse erro na classificação fiscal, todavia, não ocorreu quando a empresa efetuou vendas dos mesmos pisos de “porcelanato” para a empresa PAMESA do Brasil S.A., (do mesmo grupo econômico, situada no endereço lateral, compartilhando as mesmas instalações da área administrativa e da portaria).**

**Como demonstra as notas fiscais de saída nº 1.552 e 1.553 (cópias anexas), emitidas em novembro de 2005, o**

*estabelecimento promoveu tais vendas com tributação do IPI (CFOP 5.101 - vendas de produção do estabelecimento - dentro do Estado)”, com o pleno destaque do IPI devido, conforme “Relação de saídas tributadas (cópia anexa). Nelas, o estabelecimento utilizou a classificação fiscal de 6908.90.00, com alíquota do IPI de 10%.” (grifos acrescidos)*

*- A simples transcrição do trecho acima já demonstra o equívoco cometido pela autoridade fiscal que tenta penalizar severamente contribuinte que agiu estritamente nos termos da lei e apenas ainda não localizou o Livro de Registro de Apuração do IPI do ano de 2003, por não ser mais exigível, mas forneceu cópia de livro registrado pela Junta Comercial do Estado de Pernambuco para justificar os lançamentos efetuados.*

*- Diante das razões acima, também equivocadas e prejudicadas, portanto, as considerações postas no Termo de Verificação Fiscal, para tentar evidenciar infração não cometida, o que exige o afastamento da glosa do crédito referente ao mês de novembro de 2005.*

A prática do estabelecimento de promover saídas com a classificação fiscal de apuração, em infração à legislação do IPI, por ter deixado de realizar o destaque do imposto exigível na nota fiscal de saída e consequentemente ter deixado de recolher os eventuais saldos devedores do imposto errônea (NCM 6810.19.00) e a alíquota do IPI igual a 0% resultou, ao longo dos vários períodos, a serem detalhados.

Ambas as classificações fiscais 6907.90.00 (para os porcelanatos não vidrados ou esmaltados) e 6908.90.00 (para os porcelanatos vidrados ou esmaltados) possuíam a mesma alíquota do IPI:

- 10% — nos anos de 2005 e 2006;
- 5% — no ano de 2007 (de acordo com o Decreto nº 6.006/2006).

Comprovada a incorreção da classificação fiscal das Lajes de **Porcelanato** que deram saída do estabelecimento industrial, objeto das NF analisadas e acostadas aos autos, cabe a cobrança do IPI, em decorrência da alíquota anteriormente utilizada ter sido zero e as alíquotas incidentes sobre os produtos serem de 10% (e de 5%, dependendo das datas das saídas dos produtos).

Consta do Relatório de Procedimento Fiscal o seguinte relato, às folhas 36 e 37 do processo digital:

*Esse erro na classificação fiscal, todavia, não ocorreu quando a empresa efetuou as vendas dos mesmos pisos de “porcelanato” para a empresa PAMESA do Brasil S.A. (do mesmo grupo econômico, situada no endereço lateral, compartilhando as mesmas instalações da área administrativa e da portaria). Como demonstra as **notas fiscais de saída nº 1.552 e 1.553 (cópias anexas)**, emitidas em novembro de 2005, o estabelecimento promoveu tais vendas com tributação do IPI (CFOP 5.101 - vendas de produção do estabelecimento - dentro do Estado)”, com o pleno destaque do IPI devido, conforme **“Relação de***

*saídas tributadas” (cópia anexa). Nelas, o estabelecimento utilizou a classificação fiscal de 6908.90.00, com uma alíquota do IPI de 10%.*

*Para ilustrar o comportamento equivocado do contribuinte, quanto ao destaque do IPI em suas saídas, são apresentadas distintas notas fiscais de saída (cópias anexas), nas quais o mesmo produto final é vendido com alíquotas diferentes: a) certo produto final (porcelanato) é vendido em junho de 2005 com alíquota zero; b) posteriormente, em novembro de 2005, foi vendido ao estabelecimento da PAMESA com uma alíquota de IPI igual a 10% e c) após tal venda, o produto passa novamente a ser tributado com alíquota zero para saídas ocorridas nos meses de maio de 2006 e outubro de 2007, por exemplo.*

- Quanto à glosa.

Cabe a glosa do crédito de IPI lançado em novembro de 2005, uma vez que não foram apresentados comprovantes que juridicamente o validassem. O que ficou evidente é que os elementos apresentados foram parciais e não conclusivos, não demonstrando a natureza dos insumos nem os seus fornecedores.

Foi gerado um crédito fiscal **exatamente igual (até nos centavos) aos valores debitados nas saídas** realizadas em outubro de 2005, ou seja, a empresa quis, sem conseguir, provar que gerou, em maio e junho de 2003, créditos **no exato montante dos débitos de IPI ocorridos após mais de dois anos e cinco meses**.

Tal crédito não foi, portanto, comprovado, o que o excluiu da reconstituição da base de cálculo de apuração do IPI. Considerado tal saldo credor inicial como indevido, cabe, pois, a glosa do seu valor na reconstituição do imposto, de modo a restaurar a verdadeira expressão dos saldos credores existentes no período de janeiro a novembro de 2005, razão da segunda infração cometida pelo contribuinte: creditamento indevido e não comprovado, no tocante ao saldo credor inicial do IPI, em janeiro de 2005, no RAIPI (cópia nos autos).

Desta forma, o estorno de créditos correspondeu à integralidade do saldo credor inicial, existente em janeiro de 2005, e suprimiu os efeitos antes gerados por ocasião da utilização do crédito (compensação do débito do IPI de novembro de 2005).

- Da impossibilidade de exigência de multa e de JUROS - ART. 100, DO CTN

O ponto de partida para o presente tópico é proceder o devido cotejamento entre o inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional com o artigo 146 do mesmo diploma legal:

Normas Complementares

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

I - (...);

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

(...)

Art. 146. A **modificação introduzida**, de ofício ou em **consequência de decisão administrativa ou judicial**, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

É certo que o artigo 146 já foi analisado em tópico precedente; contudo é pertinente sua análise a partir de outra matiz.

A análise parte do ponto de contato entre o inciso II do artigo 100 e o caput do artigo 146 do Código Tributário Nacional: ambos os artigos se prestam a dar guarida ao contribuinte em relação às mudanças de entendimento da fiscalização, de modo a não prejudica-lo.

Sem dúvida é um tema caudaloso, na doutrina e na jurisprudência, que ainda suscita controvérsias intermináveis.

Nesse diapasão, de modo a tentar contribuir com a consolidação do assunto, este Relator lança alguns pontos, que no seu entender, são deveras relevantes.

O marco inicial a ser estabelecido é demarcar que tipo de mudanças de entendimento a legislação citada está se referindo. Mudança pressupõe um a existência de um entendimento anterior; não qualquer entendimento, **mas um entendimento consolidado**.

O significado dessa assertiva implica no seguinte: Se duas autoridades administrativas possuem entendimento dispare sobre o mesmo assunto, isso significa a inexistência de entendimento consolidado, pois a própria fiscalização está em busca da formação de sua melhor convicção sobre o assunto.

Uma vez que a Administração Pública se apoia no Princípio da Hierarquia, quem será responsável pela formação da melhor convicção será o órgão da cúpula; indispensável compreender que até esse pronunciamento, via ato normativo, **não há o que se falar em entendimento consolidado, quanto mais em mudança**.

Ao se fixar – consolidar – esse entendimento, o órgão de cúpula está estabelecendo o critério jurídico, nos moldes do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Contudo, há situações como aquela que se apresenta, em que a autoridade local exerce seu poder de decisão para influenciar o contribuinte. Esse é um ponto delicado, admite-se, que a depender do grau de subjetividade, fará o fiel da balança pender para um dos lados.

Ao se referir à autoridade local, está se fazendo menção ao inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, com as mesmas vênias de que naquela jurisdição deva **existir um entendimento consolidado, advindo de práticas reiteradas, para então se falar em mudança**.

No mesmo diapasão, se dois servidores locais decidem de modo antagônico, **não há o que se falar em entendimento consolidado**. O **entendimento consolidado** advirá de determinação do chefe – responsável – da unidade local.

Nesta altura, pode-se fazer a seguinte correlação entre os dois artigos:

1. Ambos os artigos se prestam a resguardar o contribuinte contra as alterações de entendimentos da fiscalização;
2. Esses entendimentos devem estar consolidados, advindos de atos normativos;
3. O inciso II do artigo 100 diz respeito à autoridade local, enquanto o artigo 146 diz respeito ao órgão central.

No presente caso, de modo absolutamente sucinto, pode-se repisar os fatos que embasam a presente ação fiscal nos seguintes pontos:

- a) Orientação do inspetor de SUAPE, a partir do PARCER TÉCNICO (IPT) nº 8.202 solicitado pela Alfândega de Porto de Suape/PE, adotando o código NCM 6810.19.00;
- b) Desembaraço de Declarações de Importação adotando o código NCM 6810.19.00, no Canal VERDE;
- c) Decisão DRJ Processo 19647013825/2008-82 Laudo técnico solicitado pela DRJ - DRJ acata laudo, adotando o código NCM 6810.19.00;
- d) Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319 determinando a adoção dos códigos 6907.90.00 e 6908.90.00 da NCM.

No presente caso, não houve a alteração do critério jurídico, pois a posição do órgão de cúpula (COANA) não estava consolidada, que só ocorreu a partir da publicação da . Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319.

Contudo, os itens a), b) e c) propiciam o reconhecimento de prática reiterada da administração, o que implica na aplicação do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional, o que implica na exclusão da imposição de multa de ofício e da cobrança de juros de mora.

- Da ilegalidade da cumulação de multas

É alegado nos itens 83 a 85 do Recurso Voluntário:

*- Ao contrário do que alega a autoridade julgadora de primeira instância, não houve confusão por parte da Recorrente ao alegar a cumulação de multas, prática reiteradamente repudiada por esse Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pois, além de afrontar o art. 100, III, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a autoridade fiscal exigiu 2 (duas) multas em razão de um único procedimento.*

*- Conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal, além da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), imposta em razão de equivocada mudança na classificação fiscal das mercadorias, a autoridade fiscal lançou multa de 75% (setenta e cinco por cento) pela falta de destaque do imposto na nota fiscal, penalizando dupla e severamente a Recorrente que apenas cumpriu as determinações fazendárias.*

*- Trata-se de dupla imposição de multa em razão de única e adequada conduta, qual seja, acatar classificação fiscal imposta pela Receita Federal do Brasil, procedimento ilegal e repudiado pelos tribunais pátrios, consoante denotam ementas do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, verbis:*

O Relatório de Procedimento Fiscal assim apresenta a conduta infracional:

*Infração I - Falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída:*

*Concluído o levantamento dos créditos fiscais do IPI (importações e entradas tributadas), cabe quantificar os débitos do IPI relativos às saídas dos produtos industrializados.*

*Na relação apresentada pelo estabelecimento industrial - Vide "Relação de Produtos Industrializados" (cópia anexa) - é possível constatar que todos os itens ali industrializados são tributados sob a alíquota "zero" do IPI, em razão de ser adotada para todos eles a mesma classificação fiscal*

*Com base nos arquivos digitais disponibilizados pela empresa, foi, então, elaborado um levantamento das saídas que deveriam ser tributadas com a alíquota correta do imposto. Para determinar o rol de lançamentos a efetuar, foram excluídas as operações que não representassem transações comerciais sujeitas ao destaque do IPI — vide "Relação de Saídas não consideradas para fim de tributação pelo IPI" (cópia anexa).*

*A planilha "Relação de Notas fiscais de saída sem destaque do IPI" (cópia anexa), produzida a partir dos arquivos digitais do contribuinte, apresenta uma lista ordenada e integral das notas fiscais de saída a tributar neste auto de infração.*

*Para facilitar a compreensão, todas as saídas do produto "porcelanato" foram agrupadas por CFOP da prestação na planilha "Relação Analítica das Saídas do Produto "Porcelanato" sem destaque do IPI (por CFOP da operação)" (cópia anexa), observadas as datas de saída do estabelecimento industrial.*

*De modo a quantificar o IPI não-destacado nas notas fiscais de saída, por conta do erro perpetrado pelo contribuinte relativo à classificação fiscal dos "porcelanatos", foi consolidada a planilha "Relação Sintética das Saídas do Produto "Porcelanato" sem destaque do IPI e Valor do IPI a destacar" (cópia anexa). Nessa planilha, foi calculado, na coluna própria, o IPI a destacar em cada período de apuração pela aplicação da alíquota correta do IPI (10% ou 5%, de acordo com a data da saída do produto) ao total de saídas promovidas.*

A multa foi aplicada em estrita observância à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados que tanto pune a **falta de lançamento** do IPI na respectiva NF, como também a **falta de recolhimento do imposto lançado**, nos termos do artigo 80, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e alterações posteriores, com multas de 75%, a saber:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento

após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (redação dada pelo artigo 45 da Lei 9.430/96 e alterações - vigente até a promulgação MP nº 351/2007) ”

(Grifos acrescentados)

- Da inexigibilidade de juros em decorrência da efetivação de DEPÓSITOS

#### JUDICIAIS

O presente tópico não foi alegado em sede de IMPUGNAÇÃO, o que impede sua apreciação em sede de RECURSO VOLUNTÁRIO.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso do Contribuinte, no sentido de excluir a imposição de multa de ofício e a cobrança de juros de mora.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.