



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10711.008411/92-36  
Recurso : RD/303-0.284  
Matéria : IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : MAGNESITA S/A  
Sessão : 09 DE JULHO DE 2002  
Acórdão : CSRF/03-03.316

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. O produto denominado "MULLITE ZIRCÔNIA FUNDIDA (ÓXIDO DE ALUMÍNIO FUNDIDO)", identificado pelo Laboratório de Análise como "mistura refratária à base de mulita adicionada de óxido de zircônio", na forma como foi importada, classifica-se no código NBM/SH (TIPI/TAB) 3823.90.9999 da tarifa vigente à época da importação.

RECURSO IMPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAGNESITA S/A.

Acordam os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, acompanham o Relator pela conclusões os Conselheiros Nilton Luiz Bártoli, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Edison Rodrigues Pereira, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
RELATOR

Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

2

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES e JOÃO HOLANDA COSTA.

2

Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

3

Recurso nº : RD/303-0.284  
Interessada : MAGNESITA S/A

## RELATÓRIO

A Colenda Terceira Câmara do E Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto por MAGNESITA S/A através do Acórdão nº 303-29.595, de 05/12/00, assim ementado:

### "CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

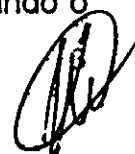
O produto Mullita Zircônia Fundida (Óxido De Alumínio Fundido). Classifica-se no código 28.18.10.9900, por aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, notadamente as Regras nº 1 e 3, "a" e "b".

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs tempestivo recurso especial contra a decisão proferida pela Colenda Câmara, requerendo seja reformada a decisão da instancia a quo para manter integralmente a bem lançada decisão proferida pelo julgador de primeira instância administrativa, classificando o produto importado no código NBM/SH 3816.00.9900, e, caso assim não entenda esta Câmara Superior, manter a classificação do produto importado no código 3823.90.9999, como consta no auto de infração originário.

Em prol de sua defesa deduziu, em síntese, os seguintes argumentos

"A ora Recorrida submeteu a despacho aduaneiro mercadoria discriminada dos documentos de importação como "mullite zircônia fundida" (óxido de alumínio fundido), classificando-a no código tarifário 2818.10.9900.

A fiscalização desclassificou a mercadoria do código oferecido pela Importadora para o código 3823.90.9999, lavrando o



Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

4

competente auto de infração para exigir a diferença do imposto de importação sobre produtos industrializados, bem como a multa estabelecida no art. 4º da Lei nº 8.218/91, tendo em vista o Laudo de Análise emitido pelo LABANA, que concluiu tratar-se de preparação à base de mulita e óxido de zircônio (fls. 14).

Posteriormente, diante das novas informações prestadas pelo LABOR a fls. 65/66 e 69, conceituando a mercadoria importada como uma composição refratária, foi lavrado auto de infração complementar, classificando a mercadoria no código 3816.00.9900, relativo a "outras composições refratárias" (fls. 71/81).

Interposta impugnação e recurso voluntário pela Importadora, entendeu essa E. Câmara "não pairar mais dúvida significativa sobre a classificação mais adequada da mercadoria, preponderando a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 01, combinada com a nº 03, "a" e "b", todas se inclinando pela posição adotada pela recorrente, a saber, 2818.10.9900", dando integral provimento ao recurso voluntário, exonerando a contribuição da ação fiscal.

O produto importado pela empresa MAGNESITA S/A é constituído pela mistura de silicato de alumínio com óxido de zircônia, sendo próprio para usos refratários.

Não é necessário muito esforço para se verificar que não se trata de composto químico puro, mas sim de uma preparação constituída da mulita e zircônia. Não há divergências neste ponto. Na própria Declaração de Importação, a Importadora descreve a composição química do produto.

Ao contrário do entendimento adotado no Acórdão ora Combatido, a aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 01 excluir a classificação do produto em tela do capítulo 28 da TAB. Ocorre que neste capítulo, incluem-se apenas os compostos químicos de constituição química definida, apresentados isoladamente (puros) – conforme Nota 1-a.

As notas explicativas do Sistema Harmonizado – NESH constituem elementos subsidiários de carácter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (art. 1º, § único, do Decreto nº 435/92).



Verifica-se dessas Notas (vide fls. 42, documento 4 juntado pela Importadora) que **estão excluídas as misturas mecânicas do corindo artificial com outras substâncias, tais como o dióxido de zircônio**. Não resta dúvida que o produto importado é uma mistura, uma preparação ou composição de mais um composto químico, devendo, portanto, ser excluído do código 2818 da TAB.

Das informações técnicas prestadas pelo LABOR a fls. 65/66 e 69, verifica-se, ainda, que nenhuma das substâncias enquadradas na posição 2818 da TAB, quais sejam, corindo artificial, óxido de alumínio e hidróxido de alumínio, estão presentes no produto importado. E, ainda, que o critério utilizado pela Importadora de se adotar a classificação do produto químico predominante, levaria a suprimir todos os capítulos que tratam de misturas, sendo evidente a impropriedade desse procedimento.

A posição 3816 da TAB abrange as preparações ou composições refratárias. Não há restrição expressa de que tais produtos estejam prontos para uso. Assim, interpretando-se literalmente o texto, tal posição abrange tanto os produtos prontos para utilização como os produtos intermediários, desde que se trate de preparação constituída de dois ou mais compostos químicos e apresente propriedades refratárias. Exatamente o caso dos autos.

Ratificando tal entendimento, a Decisão DRJ/RJO Nº 416/2000, traz ainda como argumento, a inclusão na posição 3816, através do "EX 001" , uma preparação refratária de composição semelhante a do produto em pauta, à base de sílica-alumina-zircônia, prevista na Portaria MEFP nº 349/91, retificada pela Portaria MEFP nº 689/91.

Desta forma, tendo perfeita aplicação a 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado da TAB/SH, deve-se afastar a RGI nº 3, a ampliar indevidamente o alcance da posição 2818, para beneficiar a importadora com alíquotas menores do que as efetivamente devidas.

O produto importado não se enquadra na posição 2818, por não se tratar de composto químico isolado. Assim, aplica-se ao caso a 1ª RGI, afastando-se a RGI nº 3.

Também, a multa prevista no art. 4º, da Lei nº 8.218/91 é devida, em face da descrição incorreta do produto importado – óxido de alumínio fundido, enquanto o que se realmente importou foi uma preparação constituída de silicato de alumínio e óxido de zircônio."

5  


Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

6

Analisado o recurso especial, verificou-se o atendimento dos requisitos legais para sua admissibilidade, razão pela qual foi recebido pelo ilustre presidente da 3ª Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes.


Devidamente cientificado da decisão do Terceiro Conselho de Contribuintes e do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo-lhe sido facultada a apresentação de contra-razões recursais, o contribuinte compareceu aos autos com os seguintes argumentos:

"Ocorre que, para comprovar esta ilação, a Recorrente não traz qualquer fato novo ou sério tendente a elidir o acerto do acórdão recorrido. Na verdade, com o presente recurso, tenta mais uma vez fazer prevalecer o entendimento sustentado pela autoridade julgadora de 1ª instância, com base em equivocado e ultrapassado Laudo do LABANA, segundo o qual tratar-se-ia o produto em questão de uma composição refratária à base de mulita e óxido de zircônio, e também no errôneo entendimento de que não se aplicaria ao caso a Regra Geral de Interpretação (RGI) nº 3 da TAB/SH partindo da premissa de que a mercadoria não preenche os requisitos para a sua inclusão na posição 2818, por não tratar-se de composto químico apresentado isoladamente.

No entendo, o acórdão ora recorrido demonstrou ser tal entendimento completamente errôneo, tendo em vista que por expressa determinação da TAB a "mulita zircônia fundida" dever ser classificada no Capítulo 28, pois nele estão incluídos os produtos, mesmos que não constituam elementos nem compostos de constituição química definida.

Assim, de acordo com o que determinam as Notas Explicativas para Interpretação do Sistema Harmonizado (NESH) e a RGI nº 3, "a" e "b", entendeu acertadamente a 3ª Câmara do 3º Conselho que a posição 18a, do Capítulo 28, adotada pelo Contribuinte é mais específica do que a 16a posição, do Capítulo 38, pretendida pelo Fisco, razão pela qual o posicionamento correto para a mercadoria é 2818.10.9900 da TAB.

De outro lado, cumpre observar que o recurso em causa não considerou que o insumo mulita zircônia fundida é matéria-prima que somente após o devido processamento transforma-se em produto refratário.



6

Muito pelo contrário. Segundo alega a Recorrente, a posição 3816 da TAB abrange as preparações ou composições refratárias e, interpretando-se literalmente o texto, tal posição abrange tanto os produtos prontos para utilização como os produtos intermediários, desde que se trate de preparação constituída de dois ou mais compostos químicos e apresente propriedades refratárias.

É importante ressaltar, contudo, que existe uma enorme diferença entre matéria-prima para refratários, classificada no código 2818.10.9900 da TAB, e produtos refratários, classificados no código 3816.00.9900 da TAB.

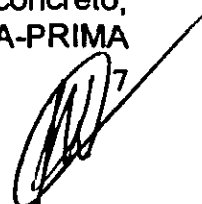
Isto porque, mesmo que a mulita-zircônia seja denominada "composição refratária", não faz dela um refratário classificado na posição 3816, ou seja, um produto da indústria de refratários, não justificando a sua classificação na posição 3816. Novamente, aqui, a NBM e a NESH são bastantes claras. A posição pretendida pela Recorrente se refere a alguns produtos refratários, quais sejam, "Cimentos, argamassas, concretos (betões) e composições semelhantes, refratários, exceto os produtos da Posição 38.01".

O termo "refratários" nesta posição não é um substantivo, levando-se em consideração que o mesmo dá qualidade ou característica aos demais substantivos. Na verdade, a palavra "refratários" no texto da NESH é um adjetivo (palavra que caracteriza os seres ou os objetos pelo substantivo, indicando-lhes uma qualidade), devendo necessariamente estar ligada a um ou mais substantivos, e com eles concordar em gênero e número.

Neste caso, o vocábulo "refratários" no texto da NESH só poderia referir-se aos seguintes substantivos comuns: "cimentos, argamassas, concretos e composições semelhantes". Assim, as composições a que refere o texto da NESH são somente aquelas semelhantes aos cimentos refratários, argamassa refratárias e concretos refratários, e composições semelhantes refratárias, o que também não é o caso de mulita-zircônia fundida.

Aliás, indo-se direto no índice na NBM, verifica-se que existem vários espécies de cimento, concreto, chegando a cimento e argamassa refratárias.

Desta forma, a Mulita Zircônia Fundida não é um produto refratário, nem PREPARAÇÃO REFRATÁRIA (argamassa, concreto, betão ou composição semelhante), mas sim MATÉRIA-PRIMA



PARA PRODUÇÃO DE REFRAATÓRIOS, e, ainda que seja denominada "composição refratária", conforme exposto acima, isso não a faz enquadrar-se na posição 3816, estando, por conseguinte, correta a classificação da mercadoria no código 2818 da TAB.

Ademais, mister se faz salientar que, mesmo que o produto sob exame não possa ser classificado na posição 2818.10.9900, para que ele pudesse ser classificado na posição 3816.00.9900, necessário seria que a composição da mercadoria apresentasse não só elementos com características refratárias, mas que contivesse também um elemento aglutinante.

De fato, as próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) são bem taxativas ao falar sobre a posição 3816 – "CIMENTOS, ARGAMASSAS, CONCRETOS (BETÕES) E COMPOSIÇÕES SEMELHANTES REFRAATÓRIAS, EXCETO OS PRODUTOS DA POSIÇÃO 38.01", quando afirmam que:

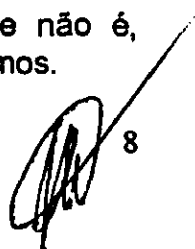
"Classificam-se aqui certas preparações (especialmente para o revestimento interior de fornos), constituídas por produtos refratários, tais como o barro cozido para pó (terra de chamotte), terra de dinas, corindo triturado, quartzito em pó, cal, dolomita calcinada, adicionados de um elemento aglutinante (como por exemplo, silicato de sódio, fluorsilicatos de magnésio ou de zinco)".

- Grifos são constantes do original.

Ora, analisando o laudo elaborado pelo Laboratório do Análise, a conclusão a que se chega é a de que não foi encontrado o elemento aglutinante na composição da "mullite", razão pela qual resta manifestamente indevida a classificação do produto em questão na posição onde encontra-se presente nos produtos o elemento aglutinante.

Com a desclassificação do código, foram impostas à Recorrida as multas dos arts. 4º, inciso I, e do 364, II do RIPI, as quais foram reduzidas para 75% (setenta e cinco por cento) pela autoridade julgadora de 1ª instância. Todavia, o acórdão recorrido, com inegável acerto, afastou, por via de consequência, a imposição das mencionadas multas e acréscimos.

Admitindo-se, por um absurdo, seja considerada devida a exigência fiscal relativa à cobrança dos tributos, o que não é, indevidas são, contudo, as multas cominadas. Senão, vejamos.



O direito penal e o direito tributário penal estão subordinados ao princípio da tipicidade de norma, decorrente do inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal, o qual determina que o tipo da conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica. Em outros termos, para aplicação da norma penal ao fato punível, deve este encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei.

Ora, no caso dos autos, a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é a suposta classificação equivocada nos documentos de importação. Por outras palavras: o tipo infracional supostamente passível de punição seria classificação errada de mercadoria importada.

Lembrando a lição do professor Alberto Xavier sobre o fenômeno da tipicidade, "a necessária adequação do fato à norma para que o efeito jurídico se produza", salta os olhos que os dispositivos legais, não se adequam ao fato tido como delituoso, o que afasta a possibilidade de exigência das multas.

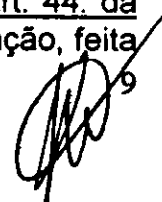
Aliás, admitindo-se houvesse sido praticada alguma infração, não houve qualquer erro na especificação da mercadoria, nem tão pouco "declaração indevida", entendendo-se como tal "a declaração apropriada a descrever, com o máximo de certeza, a natureza intrínseca e extrínseca do produto importado.

Aqui, não fosse por outra razão, encaixa-se como uma luva o Ato Declaratório Normativo CST nº 29/80:

"DECLARA que a indicação incorreta de Código Tarifário, pelo importador, na Guia de Importação e Declaração de Importação, não enseja a aplicação das penalidades previstas no Decreto-lei 37/66, artigos 108 e 169, este último com a redação do art. 2º da Lei nº 6.562/78, se verificada a exatidão da especificação da mercadoria."

E, mais recentemente, tem-se o Ato Declaratório (Normativo) COSIT Nº 10/97, que expressamente determina:

"Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1998, a solicitação, feita



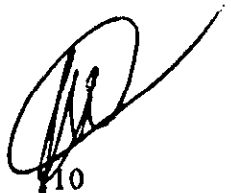
Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

10

no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte de declarante.

- Grifos não constantes do original. "

É o relatório.



10

## VOTO

Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA, Relator

Conforme consta dos autos, o produto importado é “uma mistura deliberada de mulita (silicato de alumínio) com zircônia” não guardando qualquer relação com o corindo artificial, não encontrado, destarte, abrigo no código tarifário oferecido pela recorrente e nem, tampauco, em qualquer outro código do Capítulo 28 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado por contrariar a exigência geral de apresentar constituição química definida para permanecer no capítulo, não se encontrando relacionado nas exceções legalmente admitidas.

Por outro lado, inobstante a alegação recursal de que a denominada “mulita zircônia fundida” não é um produto refratário, nem preparação refratária (argamassa, concreto, betão ou composição semelhante) mas sim um insumo (matéria-prima) que, após processamento, integra um produto refratário, os Laudos de Análise (fls. 12 e 31), o parecer técnico da Escola de Engenharia da UFMG (fls. 32 e 33), o “Sales Technical Bulletin” (do fabricante) (fls. 34 a 37), a Informação Técnica do Laboratório de Análises (fls. 90 e 91) além dos esclarecimentos obtidos nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, levam à conclusão de que o objeto da lide é uma preparação (composição) obtido da mistura deliberada de mulita com zircônia, apresentando propriedades refratárias.



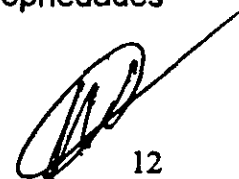
Tal conclusão encontra-se endossada pelo Relatório Técnico nº 104006 emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia respondendo os quesitos contidos na Resolução 302-830, desta 2ª Câmara que converteu em diligência recurso interposto pelo mesmo sujeito passivo, e versando, igualmente sobre a mesma matéria.

De fato, no referido documento que leio em sessão, o INT, após perícia técnica do produto "mulita zircônia fundida (óxido de alumínio fundido)" além de dar respaldo à conclusão tirada das peças acostadas aos autos, também explicou que o produto sob análise "não é um cimento, argamassa ou concreto pois não tem as propriedades de um aglomerante hidráulico".

Observa-se, no entanto, que a posição tarifária 3816, apontada pela autoridade aduaneira, além dos produtos textualmente elencados abriga também as composições semelhantes.

Os esclarecimentos oferecidos pela Notas Explicativas do Sistema Harmonizado referentes à posição 3816 evidenciam que os produtos nela contidos, apresentam-se, sempre, como composições refratárias e, além disso, com a presença de um elemento aglutinante, a exemplo dos três produtos citados no texto de posição: cimento, argamassa e concreto.

A nosso ver, esta é uma indicação eloqüente de que, para uma mercadoria ser entendida como "semelhante" e, destarte, ter acesso ao abrigo tarifário do código 3816 na Nomenclatura do Sistema Harmonizado, sua composição deve exibir, concomitantemente, estes dois atributos, ou seja, ser refratária e, também, dotada de um elemento aglutinante, que são propriedades



Processo nº : 10711.008411/92-36  
Acórdão nº : CSRF/03-03.316

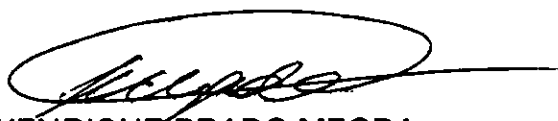
13

comuns a todas as mercadorias apontadas pelo texto legal e pelo texto acessório como pertencentes à referida posição 3816.

Assim, a mercadoria sob análise, por falta do elemento aglutinante, não é da natureza daquelas descritas como sendo da posição 3816 devendo procurar abrigo na posição residual do Capítulo 38 da Nomenclatura, razão pela qual a exigência fiscal não poderá ser mantida.

Nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 09 de julho de 2002.



HENRIQUE PRADO MEGDA

13