



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

Processo n° 11968.000537/2008-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.893 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente SUAPE PORCELANATO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 NCM/TEC 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) sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 84 da Medida Provisória n° 2.157-35/2001, quando a mercadoria for "*classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria*".

Trata-se de penalidade de caráter objetivo, não buscando o tipo infracional investigar os motivos subjetivos por trás da adoção de tal conduta. Assim, basta que a mercadoria tenha sido classificada incorretamente para que a multa seja devida, pouco importando os motivos que levaram o contribuinte a classificar de modo incorreto.

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 n° 559.607/RS.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Trata-se de processo administrativo que tem origem na lavratura dos 4 (quatro) Autos de Infração de fls. 07 e seguintes, decorrentes de fiscalização que teve por escopo operações de importação, registradas pelo contribuinte em 20/05/2008 e 27/05/2008, de 18.023,88 metros quadrados da mercadoria identificada como *"artefatos de granito artificial para uso exclusivo em revestimento de pisos da construção em geral"* e comercialmente denominado de porcelanato.

Enquanto o contribuinte entende como correto para as mercadorias e aplicou nas operações de importação em referência o código NCM 6810.19.00 (*"Obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes / Obras de cimento, de concreto (betão*) ou de pedra artificial, mesmo armadas / outros"*), código NCM para o qual a alíquota do Imposto de Importação ("II") era, à época da importação, 8% (oito por cento), e a do Imposto sobre Produtos Industrializados devido na importação ("IPI-Importação") era zero, a autoridade fiscal entende que as mercadorias deveriam ter sido classificadas no código NCM 6907.90.00 (*"Produtos cerâmicos / Ladrilhos e placas (lajes), para pavimentação ou revestimento, de cerâmica; cubos, pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos, de cerâmica, mesmo com suporte; peças de acabamento, de cerâmica"*), para o qual a alíquota do II era de 12% (doze por cento) e a alíquota do IPI era de 5% (cinco por cento).

Em decorrência da suposta classificação equivocada, a Fiscalização cobra: (i) as diferenças dos tributos incidentes na importação, II, IPI-Importação, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social vinculado à importação ("COFINS-Importação") e Contribuição para o Programa de Integração Social vinculado à importação ("PIS-Importação"), e (ii) multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, observado o valor mínimo de R\$500,00 (quinhentos reais), por erro de classificação fiscal, prevista no artigo 84, inciso I, parágrafo 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Após ter sido cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada improcedente, na sessão do dia 10/06/2011, pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife - PE ("DRJ"), em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Data do fato gerador: 10/04/2008, 25/04/2008, 05/05/2008

Classificação incorreta de Mercadorias na NCM/TEC e NBM/TIPI. Multa.

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 Mercadorias - Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Lajes de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento classificam-se no código 6907.90.00 da NCM/TEC e NBM/T1PI, aprovadas pela Resolução Camex nº 43, de 2006, e pelo Decreto nº 6.006, de 2006, respectivamente.

A mercadoria classificada incorretamente na NCM/TEC cabe a aplicação de multa, no percentual de 1%, sobre o valor aduaneiro, nos termos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, combinada com a Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 10/04/2008, 25/04/2008, 05/05/2008

Desclassificação de Mercadoria. Recolhimento a menor.

Constatado o recolhimento a menor do imposto no registro da Declaração de Importação, em função da classificação incorreta da mercadoria na NCM/TEC, cabe o lançamento da sua diferença, nos termos do Decreto nº 4.543, de 2002, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e Lei nº 10.833, de 2003. (...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 10/04/2008, 25/04/2008, 05/05/2008

Revisão de Ofício

Tendo o contribuinte agido em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, no estrito cumprimento de seu dever, deve proceder à revisão de ofício e, se for o caso, exigir, por meio do respectivo lançamento, os tributos não pagos por ocasião do registro da Declaração de Importação e do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, além dos acréscimos legais e regulamentares cabíveis.

Perícia. Indeferimento.

Dispensável a produção de mais um laudo técnico sobre as características da mercadoria quando os laudos e documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.

Concomitância entre Processos Administrativo e Judicial.

Impugnação conhecida.

Toma-se conhecimento da impugnação, no tocante à matéria (classificação tarifária) que não faz parte da discussão judicial".

O contribuinte, ora Recorrente, tomou ciência dessa decisão em 05/10/2014, conforme documento de fls. 547, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 27/10/2011, conforme fls. 549, pelo qual pede o reconhecimento de nulidade ou improcedência dos Autos de Infração, ou a nulidade da decisão recorrida, com base nos seguintes argumentos: **(i)** nulidade da decisão recorrida, pois, segundo a Recorrente, teria apenas transcrito julgamento proferido no processo administrativo nº 11968.001031/2008-31 e teria feito menção a Mandado de Segurança diverso do informado na impugnação; **(ii)** nulidade da decisão recorrida, por ter indeferido o pedido de perícia formulado pela Recorrente em impugnação; **(iii)** nulidade do lançamento, por ter sido fundamentado na Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319, que não analisou especificamente as mercadorias importadas pela Recorrente; **(iv)** a classificação fiscal adotada pela Recorrente para o porcelanato importado é a correta, tendo em vista que não seria o processo produtivo o determinante para a sua definição, mas as matérias-primas que o compõem; e **(v)** quanto à multa aplicada, defende a Recorrente o seu afastamento, pois não se estaria diante de erro de classificação fiscal, mas de divergência de interpretação que até então seria adotada pela Receita Federal; e **(vi)** inexigibilidade de lançamento de juros, tendo em vista a realização de depósito judicial em ação judicial.

Em seguida, os autos do processo foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") e distribuídos à 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção que, em sessão de julgamento do dia 17/07/2012 resolveu converter o julgamento do Recurso Voluntário interposto em diligência, com o seguinte objetivo:

"para que seja formulado laudo técnico pelo INT no sentido de elucidar as dúvidas, respondendo inclusive os seguintes quesitos:

Qual a composição do porcelanato?

O porcelanato é uma obra de pedra natural como mármore, granito?

É semelhante ao granito?

Felpatzo é uma pedra natural?

Há transformação química do SiO₂ a partir das matérias-primas de partida?

O acabamento do porcelanato para polimento é o mesmo realizado em granitos e mármore?

Uma cerâmica pode ser submetida ao mesmo tipo de polimento do porcelanato?

É correto afirmar que o produto importado pela Recorrente é feito de pó de pedra natural?

É correto afirmar que o porcelanato é uma imitação de pedra?"

Com isso, os autos foram remetidos à Alfândega do Porto de Suape, que lavrou o Termo de Intimação nº 27/2013 de fls. 665, para intimação do Recorrente, nos seguintes termos:

"5) Sendo assim, diante do exposto e no interesse do devido andamento do processo, intimo o Recorrente em epígrafe a providenciar o que segue.

5.1) Contratar instituição de renomada reputação (UNICAMP ou alguma Universidade Federal que se destaque no tema discutido neste processo) para a realização de laudo técnico.

5.2) O perito contratado deverá responder as questões levantadas pelo CARF em sua resolução nº 3401-000.540, às folhas 548 à 648.

5.3) Querendo, pode a Recorrente acrescentar novas questões a serem respondidas pelo perito contratado. Adiantamos que a Alfândega do Porto de Suape, na qualidade de Autoridade lançadora do crédito tributário, não fará questões adicionais".

Ao ser intimado, o Recorrente apresentou a petição de fls. 670 e seguintes, pela qual expôs seu entendimento pela desnecessidade de nova perícia, em razão de ter sido reconhecido como correta a classificação por ela adotada, nos autos do processo administrativo nº 19647.013825/2008-82, no qual teria sido produzida a prova pericial desejada pelo CARF em sua Resolução, pediu a juntada do referido acórdão e que os autos fossem devolvidos ao CARF, para julgamento de seu Recurso Voluntário.

Com o retorno dos autos ao CARF, os mesmos foram a mim redistribuídos na sessão do dia 22/02/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidade da Decisão Recorrida

O Recorrente alega que a decisão recorrida seria nula, por 2 (dois) motivos. Primeiro, porque teria apenas transcrito julgamento proferido no processo administrativo nº 11968.001031/2008-31 e teria feito menção a Mandado de Segurança diverso do informado na impugnação. Segundo, por ter indeferido o pedido de perícia formulado pela Recorrente em impugnação.

Com relação ao primeiro motivo apontado, pela leitura da decisão recorrida, percebe-se que essa decisão enfrentou as questões relevantes e apresentou fundamentação, a meu entender, suficiente, para defender o seu posicionamento de que a classificação fiscal adotada no lançamento era a correta.

Não há nenhuma desconexão entre a exposição dos fatos e do direito que constam no Relatório e Voto da decisão recorrida e o caso concreto.

Além disso, não há qualquer menção ao processo administrativo nº 11968.001031/2008-31. Eventual transcrição de trecho do relatório e voto constantes em acórdão nele lavrado não tem o condão de tornar nulo o acórdão recorrido, tendo em vista que a decisão apresenta motivação explícita, clara e congruente, tendo a decisão, sem dúvida, julgado o lançamento que deu origem ao presente processo - não há desconexão entre o que restou decidido e o lançamento que se propôs a examinar -, foi proferida por órgão competente e sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do Recorrente (artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/1972).

Aliás, a utilização de fundamentos para decidir adotados em outros casos, que versem sobre idêntica questão de fato e de direito, além de me parecer em harmonia com o princípio da eficiência que é buscado pela Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Carta da República), é prática que vem sendo adotada pelo próprio CARF, no julgamento dos chamados "recursos repetitivos".

O Recorrente ainda afirma que haveria nulidade por ter a decisão recorrida mencionado Mandado de Segurança diverso do que informado em Impugnação. Realmente, a decisão recorrida faz referência a um número equivocado de Mandado de Segurança. Cita o Mandado de Segurança nº 2008.83.00.006618-5, quando o correto seria citar o de nº 2008.83.00.010678-0. Porém, quando vai tratar do Mandado de Segurança, as considerações se referem justamente ao Mandado de Segurança que tem relação com o lançamento, ou seja, o Mandado de Segurança nº 2008.83.00.010678-0.

Essas observações nos permitem concluir que a indicação equivocada do número do Mandado de Segurança se traduziu em mero erro material. A decisão recorrida não examinou o caso, considerando ação judicial diversa da que tem relação com o lançamento, mas examinou o caso, considerando a ação judicial que tem relação com o lançamento, porém, citando número equivocado.

Esse erro, portanto, não leva à nulidade da decisão, tendo em vista a ausência de qualquer prejuízo à defesa do Recorrente.

Com relação ao segundo motivo apontado, também não há que se falar em nulidade, pois a autoridade julgadora não é obrigada a deferir toda e qualquer perícia solicitada pelo contribuinte em sede de Impugnação, tendo em vista que "*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*". (artigo 29, do Decreto nº 70.235/1972).

No caso concreto, a autoridade julgadora entendeu que o conhecimento disponível nos autos a respeito da composição da mercadoria importada era suficiente para a realização da classificação fiscal, de modo que seria desnecessária a realização de uma perícia com esse objetivo.

O argumento e pedido do Recorrente é até contraditório com a petição de fls. 670 e seguintes por ele apresentada. Em um momento, o Recorrente pede a decretação de nulidade da decisão recorrida, por ter indeferido o pedido de produção de provas por ele formulado. Em momento posterior, quando o CARF resolve converter o julgamento em diligência, para que seja produzida prova similar à prova solicitada em sede de Impugnação, o Recorrente afirma que não é necessária, podendo o lançamento ser julgado com base nas provas constantes nos autos e outras por ele juntadas naquela ocasião.

Pelo exposto, proponho ao Colegiado rejeitar os pedido de nulidade da decisão recorrida.

Nulidade do Lançamento

A Recorrente também defende a nulidade do próprio lançamento, alegando que o lançamento teria apresentado como fundamento a Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319, porém, esta Nota não teria analisado especificamente as mercadorias importadas pela Recorrente.

Na realidade, ao se examinar os Autos de Infração, verifica-se que o lançamento não tem como fundamento exclusivo a Nota em referência, que é citada em complemento à classificação fiscal realizada pela Fiscalização nas mercadorias importadas pelo Recorrente, com base nas regras aplicáveis. Como observa a decisão recorrida: *"A preliminar levantada sob o argumento de que a autoridade lançadora não apresentou classificação fiscal válida para embasar o lançamento e fundamentou a autuação na Nota Coana/Cotac/Dinon nº 0319, de 2007, que se pronunciou sobre o produto ao desamparo de qualquer análise de amostra do mesmo, é completamente descabida de razão, porquanto, como se verá na apreciação do mérito, o lançamento foi efetivado levando em conta as diretrizes legais do Sistema Harmonizado (SH), base da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) - Tarifa Externa Comum (TEC) e da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) - Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). A Nota em questão apenas corroborou esse posicionamento. Além do mais, a composição da mercadoria é clara e tem a concordância de ambas as partes"*.

Desse modo, os Autos de Infração lavrados atendem ao artigo 142 do CTN e aos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, motivo pelo qual não merece prosperar a alegação de sua nulidade.

Classificação Fiscal de Mercadorias na Operação de Importação

Como relatado, o lançamento decorre da divergência no entendimento entre o Recorrente e a Fiscalização, no que diz respeito à classificação fiscal de mercadorias importadas pela Recorrente.

Nas operações de importação, a classificação fiscal de determinada mercadoria pelo importador é etapa essencial para o regular cumprimento das obrigações de ordem tributária perante as Fazendas Federal e Estadual, tendo em vista que a classificação influencia diretamente a alíquota a ser considerada e, conseqüentemente, a apuração do II e do IPI-Importação, gerando ainda efeitos reflexos na apuração do ICMS, tributo cuja base de cálculo varia em função do II e do IPI-Importação incidente na operação de importação¹, e do PIS-Importação e COFINS-Importação, nas operações de importação ocorridas antes da entrada em vigor da Lei nº 12.865/2013², que alterou a base de cálculo dessas contribuições, prevista no artigo 7º. inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

¹ Lei Complementar nº 87/1996: Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (...) Art. 13. A base de cálculo do imposto é: V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

² A Lei nº 12.865/2013 entrou em vigor na data de sua publicação, 10/10/2013, conforme seu artigo 43, inciso II.

Isso porque, com relação ao II, o artigo 94, *caput*, e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, ("RA") prescreve que: "Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul. Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas". (grifos nossos)

Por sua vez, no que se refere ao IPI-Importação, o artigo 240 do RA determina que: "Art. 240. O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre a base de cálculo de que trata o art. 239". (grifos nossos)

A Tabela de Incidência do IPI atualmente em vigor é a aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, que prevê em seu artigo 2º que: "Art.2º - A TIPI aprovada por este Decreto tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM".

A Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM"), que entrou em vigor em 1995, é uma nomenclatura regional, utilizada em todas as operações de comércio exterior dos Estados do Mercosul e tem como idiomas oficiais o português e o espanhol.

A NCM, assim como as demais nomenclaturas locais (como, por exemplo, a NALADI), tem por base o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias ("SH"), que é a atual nomenclatura internacional, da Organização Mundial das Alfândegas ("OMA"), que tem como idioma oficial o inglês e o francês, sendo adotada por, pelo menos, 179 (cento e setenta e nove) países.

Como prevêm os dispositivos legais citados, a partir da identificação da classificação fiscal de determinada mercadoria na NCM, deve-se aplicar a sua alíquota constante na Tarifa Externa Comum ("TEC"), para o II, e a alíquota constante na TIPI, em relação ao IPI-Importação.

Por sua vez, o parágrafo único desse artigo, prevê as fontes de interpretação para realização da classificação fiscal, que compreende: as 6 (seis) Regras Gerais para Interpretação ("RGI"), as 2 (duas) Regras Gerais Complementares ("RGC"), as Notas Complementares; e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da OMA³.

O Código NCM de uma dada mercadoria pode ser composto por até 8 (oito) dígitos, sendo o primeiro o Capítulo, os quatro primeiros a Posição, o quinto a subposição de 1º Nível, o sexto a subposição de 2ª Nível, o sétimo o Item e o oitavo o Sub-item.

Da Identificação do produto a ser classificado - Porcelanato

Antes de se realizar o trabalho de e adentrar na classificação fiscal da mercadoria importada pelo Recorrente, essencial é conhecer a mercadoria importada, sua composição, suas características e demais qualidades que possam ter relevância para o trabalho de classificação.

³ Aprovadas pelo Decreto nº 435/1992 e atualizado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 807/2008.

A mercadoria foi identificada nos documentos de importação como *"artefatos de granito artificial para uso exclusivo em revestimento de pisos da construção em geral"*, mas, na realidade, é a mercadoria comercialmente denominada porcelanato.

Nos Autos de Infração, a Fiscalização identifica a mercadoria, seguindo as informações prestadas pelo fabricante, como *"lajes de porcelanato são constituídas basicamente de argila, matérias siliciosas (feldspato) - composto complexo de silicatos de alumínio e de um metal alcalino ou alcalino-terroso, utilizado como fundente na indústria cerâmica e corantes e que se submetem à cozedura em temperaturas de 1.250°C".* E, ainda, *"as lajes de porcelanato de que tratam as declarações de importação relacionadas acima apresentam-se não vidradas e nem esmaltadas".* (grifos nossos)

Já o Recorrente identifica a mercadoria importada também como porcelanato, informando que é composto *"predominantemente por feldspato (mineral fundente), dolomita (rocha calcária que atua como agente fundente), quartzo e uma pequena quantidade de argila, inferior a 15% (quinze por cento)"* (fls. 559-560). Além disso, teria o porcelanato em sua composição, 75% (setenta e cinco por cento) de matérias duras.

Quanto ao processo de fabricação, o laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas acostado pelo Recorrente em sua Impugnação (fls. 291), informa que o porcelanato passa pelas seguintes etapas: (i) moagem, (ii) atomização, (iii) regranulação, (iv) prensagem, (v) sinterização ou queima e (vi) polimento. A sinterização ou queima é explicada como *"etapa em que o corpo verde é exposto a altas temperaturas ocorre o processo de sinterização; no porcelanato o grau de densificação que se alcança nesta etapa é muito superior aos níveis alcançados por produtos convencionais baseados em argilas"* e ocorre em uma temperatura na faixa usual de 1200 a 1250 °C (fls. 295).

Como se verifica, não existem divergências quanto à composição ou modo de obtenção da mercadoria importada, podendo-se afirmar que tanto o Recorrente quanto a Fiscalização estão de acordo com a identidade da mercadoria, surgindo a controvérsia no momento da classificação dessa mercadoria.

Da Classificação Fiscal do Porcelanato

Enquanto o Recorrente entende como correto para as mercadorias o código NCM 6810.19.00 (*"Obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes / Obras de cimento, de concreto (betão*) ou de pedra artificial, mesmo armadas / outros"*), para o qual defende a sua aplicação para as operações de importação ora em exame, afirmando que não seria o processo produtivo o fator determinante para a sua definição, mas as matérias-primas que o compõem, a Fiscalização entende que as mercadorias deveriam ter sido classificadas no código NCM 6907.90.00 (*"Produtos cerâmicos / Ladrilhos e placas (lajes), para pavimentação ou revestimento, de cerâmica; cubos, pastilhas e artigos semelhantes, para mosaicos, de cerâmica, mesmo com suporte; peças de acabamento, de cerâmica"*).

Para melhor compreensão, coloco abaixo tabela com os códigos NCM defendidos pela Recorrente e pela Fiscalização, com as respectivas descrições:

Código NCM	Contribuinte	Fisco
	Capítulo 68 - Obras de pedra, gesso, cimento, amianto, mica ou de matérias semelhantes	Capítulo 69 - Produtos cerâmicos
	68.10 - Obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas.	69.07 - 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.
6810.1 - Telhas, ladrilhos, placas (lajes), tijolos e artigos semelhantes: 6810.11.00 - Blocos e tijolos para a construção 6810.19.00 - Outros 6810.9 - Outras obras: 6810.91.00 - Elementos pré-fabricados para a construção ou engenharia civil 6810.99.00 - Outras	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	

De acordo com a Regra geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 01 ("RGI nº 01"), *"os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas"*(grifos nossos).

No presente caso, o texto da posição 68.10 é o seguinte: *"68.10 - Obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas"* (grifos nossos). Já o texto da posição 69.07 é *"69.07 - 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"* (grifos nossos).

Pela análise dos textos dessas duas posições, verifica-se que a posição 68.10 se destina a obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, enquanto que a posição 69.07 se destina a produtos de cerâmica. Em razão da própria natureza do porcelanato, pode-se afastar a sua qualificação como obra de cimento e obra de concreto, havendo a possibilidade de qualificá-lo como "pedra artificial" para fins de classificação na posição 68.10, ou como "produto de cerâmica", para fins de classificação na posição 69.07.

A definição de pedra artificial é encontrada nas NESH da Posição 68.10, nos seguintes termos: *"Por "pedra artificial" designam-se 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"*.

Ocorre que, como exposto nas linhas acima, o porcelanato é obtido de forma diversa, por diversas etapas de produção que se assemelham à obtenção de uma cerâmica

tradicional, acrescentada de outras etapas próprias. Para se assemelhar a pedras, o porcelanato não decorre de uma mistura da pedra a ser imitada (fragmentos, grânulos ou pó) aglomerada com cimento, cal ou outros aglutinantes. Conforme se depreende do laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas acostado pelo Recorrente em sua Impugnação (fls. 294-296):

"para se obter as complexas decorações de imitação de rochas naturais, o processo produtivo do porcelanato pode envolver as seguintes etapas: i) adição de pigmentos ou corantes diretamente à barbotina, que é submetida em seguida a atomização; regranulação, que consiste em preparar grânulos grandes, da ordem de alguns milímetros, contendo pós atomizados com diferentes pigmentos, por meio, por exemplo, de um granulador; e ii) preenchimento do molde de prensagem com grânulos contendo diferentes corantes por meio de um complexo sistema de alimentação para simular, por exemplo, a aleatoriedade de decorações observadas nas rochas naturais. Todas estas etapas não são aplicadas no processo produtivo de cerâmicas tradicionais de natureza argilosa, pois nestas a decoração não é realizada na massa, mas sim localmente na superfície da base argilosa por meio de esmaltação e serigrafia".

Portanto, enquanto que a pedra artificial tem como matéria prima e parte, no processo de obtenção, de fragmentos, grânulos ou pó da pedra a ser imitada, o porcelanato se assemelha a determinada pedra por processo diverso (adição de pigmentos e corantes, atomização, regranulação e preenchimento de molde com complexo sistema de alimentação para replicar a aleatoriedade de pigmentos da pedra a ser assemelhada), que não envolve a própria pedra nem cimento nem cal nem outro tipo de aglutinante.

Por esses motivos, uma primeira conclusão é que o porcelanato não pode ser classificado na posição 68.10, por não se enquadrar no conceito de "pedra artificial".

Continuando no trabalho de classificação fiscal - com o objetivo de confirmar o distanciamento da classificação em relação à posição 68.10 e verificar se a classificação na posição 69.07, proposta no lançamento, está correta -, deve-se seguir a RGI nº 01, de modo que, além da análise do texto, importante é verificar as Notas de Seção e de Capítulo.

Os capítulos 68 e 69 estão na Seção XIII, que não possui Nota. Com relação às Notas de Capítulos, a Nota do Capítulo 68 parece não auxiliar na classificação da mercadoria em questão, porém, a Nota 01 do Capítulo 69 determina que: "1.- O presente Capítulo apenas compreende os produtos cerâmicos obtidos por cozedura depois de previamente enformados ou trabalhados. As posições 69.04 a 69.14 abrangem unicamente os produtos não suscetíveis de serem classificados nas posições 69.01 a 69.03". (grifos nossos)

Além disso, as Considerações Gerais da NESH para o capítulo 68 afirmam o seguinte:

"A maioria destes produtos e obras obtém-se por operações tais como o corte, a moldagem, etc., que não modificam essencialmente o caráter da matéria-prima. Alguns obtém-se por aglomeração (é o caso das obras de asfalto ou de certas mós aglomeradas por cozedura ou vitrificação do aglutinante). Outros podem ter sofrido um endurecimento em autoclave (tijolos sílico-calcários). Outros, ainda, resultam da transformação mais profunda da matéria original,

podendo ir até à fusão (é o caso, por exemplo, da lâ de escórias ou do basalto fundido).

As obras obtidas por cozedura de terras previamente enformadas pertencem à indústria cerâmica, 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 70".

No caso específico da posição 68.10, as NESH relativas a essa posição afirmam que os produtos ali classificados decorrem de processos específicos de obtenção, que são os seguintes: *"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 68.06 e 68.08 em que o cimento desempenha apenas a função de aglutinante e os artefatos de fibrocimento da posição 68.11".* (grifos nossos)

Com isso, a leitura dessas regras de interpretação permite que se adote um critério para classificação, a partir do processo de obtenção do produto a ser classificado: se o produto é obtido por cozedura ele deve ser classificado em alguma das posições do Capítulo 69, salvo as hipóteses de ser classificado na posição 68.04 e em posições do Capítulo 70, que não se aplicam ao porcelanato.

Nesse sentido, dispõem as Considerações Gerais da NESH sobre o Capítulo 69: *"a cozedura, depois da enformação, constitui a característica fundamental que diferencia os artefatos do presente Capítulo 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".*

Logo, para se classificar na posição 69.07, o porcelanato deve ser considerado um produto cerâmico, obtido por processo de cozedura, posterior a enformação, conceitos que estão descritos nas Considerações Gerais da NESH sobre o Capítulo 69, da seguinte forma:

"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. (...)

2 - A 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. (...)

4 - A 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”.

Ao se examinar o laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas acostado pelo Recorrente em sua Impugnação, em especial, a composição do porcelanato, em resposta à pergunta 2.6 (fls. 291), e as etapas de produção do porcelanato, em resposta às perguntas 2.5 e 2.9 (fls. 291 e 295), verifica-se que o porcelanato se enquadra no conceito de produto cerâmico e que estão presentes em seu processo de obtenção a enformação, no laudo denominada prensagem, e cozedura, no laudo denominada sinterização ou queima, na qual os artefatos são submetidos a uma temperatura entre 1200 a 1250 °C, portanto, superior a 800 °C.

Por esses mesmos motivos, a posição 68.10 resta afastada, tendo em vista que o processo de obtenção do porcelanato em nada se identifica com os processos descritos para os produtos ali classificados, quais sejam, processos de “*moldagem, extrusão ou centrifugação*”.

A posição 69.08 é igualmente afastada, pois os produtos importados pelo Recorrente não possuem a característica de “*vidrados ou esmaltados*”.

Com isso, pelo exposto, aplicando-se a RGI nº 01, o produto denominado porcelanato deve ser classificado na posição 69.07 e, na sequência, aplicando-se a RGI nº 06⁴, na posição 6907.90.00, por não possuírem os produtos ora em análise “*superfície possa ser inscrita num quadrado de lado inferior a 7 cm*”.

A essa mesma conclusão, em processo do próprio Recorrente, chegou a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, dessa Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em acórdão que possui a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do Fato Gerador: 10/04/2008, 25/04/2008, 05/05/2008

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 Mercadorias Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado NESH constituem elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das

⁴ A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Placas de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento, classificam-se no código 6907.90.00 da NCM/TEC e NBM/TIPI, pela aplicação das RGI1 e RGI6”. (Processo nº 11968.001074/200817; Acórdão nº 3302002.527; 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 25/03/2014; Relatora: Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas; Voto Vencedor: Paulo Guilherme Déroulède)

Ante o exposto, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria, pelo entendimento de que os produtos importados pelo Recorrente deveriam ter sido classificados na posição 6907.90.00, tal como apontado no lançamento.

Multa de 1% (um por cento) por classificação fiscal incorreta

Na lavratura do Auto de Infração, ainda foi aplicada a multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro, por erro de classificação fiscal, com fundamento legal no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, contra a qual se insurgiu a Recorrente pela alegação de que essa multa seria indevida, pois não se estaria diante de erro de classificação fiscal, mas de divergência de interpretação que até então seria adotada pela Receita Federal.

A multa de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro da mercadoria prevista no artigo 84 da Medida Provisória nº 2.157-35/2001 deverá ser aplicada quando a mercadoria for “*classificada incorretamente na Nomenclatura Comum do Mercosul, nas nomenclaturas complementares ou em outros detalhamentos instituídos para a identificação da mercadoria*”.

Como se verifica, havendo diferença ou não no valor a ser pago a título de tributo, a multa é devida, pois o bem jurídico por ela tutelado é o próprio controle aduaneiro, que fica prejudicado na hipótese de classificação incorreta pelo contribuinte. O aspecto fiscal não é relevante aqui, tanto é assim que a multa também é devida, no caso de outras incorreções nas informações que servem à identificação da mercadoria.

Além disso, trata-se de uma penalidade de caráter objetivo, não buscando o tipo infracional investigar os motivos subjetivos por trás da adoção de tal conduta. Assim, basta que a mercadoria tenha sido classificada incorretamente para que a multa seja devida, pouco importando os motivos que levaram o contribuinte a classificar de modo incorreto, como o alegado pelo contribuinte, de que a classificação incorreta decorreu de divergência de interpretação. Esse ou outros motivos não tem relevo para a verificação da aplicação da penalidade.

Dessa maneira, uma vez ocorrida a hipótese abstratamente prevista na norma como ensejadora da aplicação da penalidade, qual seja, a classificação incorreta de mercadoria, entendo que não há que se falar em qualquer ilegalidade no lançamento quanto a esse ponto.

Juros de Mora e Depósito Judicial

Por último, defende o Recorrente o afastamento da aplicação dos juros de mora sobre os valores lançados, sob a alegação de que teria realizado depósito judicial do montante integral do crédito tributário.

Por força do disposto no artigo 9º, parágrafo 4º, e artigo 32, da Lei nº 6.830/1980, ao realizar o depósito do montante integral do tributo (artigo 151, inciso II, do CTN), fica o contribuinte livre de quaisquer acréscimos legais que seriam devidos em razão do não pagamento à Fazenda Pública, que passa a ser remunerada pela instituição financeira depositária, de acordo com os patamares fixados na Lei, na hipótese de conversão do depósito em renda em favor da União (artigo 156, inciso VI, do CTN).

Assim, é firme o entendimento no sentido de que não cabe exigir e lançar juros de mora do contribuinte que realizou o depósito integral do tributo, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 5, com a seguinte redação: *"São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral"*.

No presente caso, todavia, os juros de mora não foram devidamente contestados em sede de impugnação, o que implicaria a preclusão quanto à discussão da matéria (artigo 16, inciso III, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972).

Além disso, superado esse óbice, apesar de os Autos de Infração mencionarem que estão sendo lavrados para prevenir decadência, (i) não há como se verificar se o Recorrente depositou o montante integral do crédito tributário discutido, pois a decisão liminar é condicionada a um futuro depósito, portanto, não reconhece que foi realizado o depósito na integralidade, e faz referência apenas ao depósito judicial de II e IPI-Importação, deixando de indicar que seria necessário o depósito dos valores relativos ao PIS/COFINS-Importação; e (ii) não há como se verificar se o lançamento corresponde exatamente aos valores depositado em Juízo, assumindo que tenham sido na integralidade, ou se, foram lançados valores adicionais, a título de juros de mora. Essas informações, acompanhadas da documentação comprobatória, além de não serem encontradas no lançamento, não foram trazidas pelo Recorrente.

Pelo exposto, rejeito o pedido formulado pelo Recorrente quanto à exclusão dos juros de mora supostamente lançados.

Considerações Finais

Em razão da reclassificação das mercadorias importadas pelo Recorrente, a Fiscalização lançou valores relativos à diferença de II, IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação devidos nas operações de importação.

À época da realização das operações de importação, no ano de 2008, a base de cálculo das contribuições, nos termos do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004 era: *"o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3o desta Lei"*.

Assim, como já comentado, levando em conta que, na forma do artigo 13, inciso V, da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS devido na operação de importação varia em função do II e do IPI-Importação, qualquer majoração do II e do IPI-Importação implica o aumento também desse imposto estadual e, à época dos fatos geradores, considerando a

inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação, a majoração também das contribuições incidentes na importação.

Ocorre que o Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF"), em 20/03/2013, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação, prevista no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. (...) 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP - Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. (...) 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento". (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL) (grifos nossos)

Contra essa decisão, a Fazenda Nacional ainda opôs Embargos de Declaração para modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, não acolhidos, por ausência de excepcionalidade, por decisão do dia 17/09/2014, cuja ementa está assim redigida: *"1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal"*.

Esse processo, que teve a repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 559607 RG, teve a decisão transitada em julgado no dia 29/10/2014, passando a vincular os julgamentos deste colegiado, por força art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Além disso, houve alteração legislativa refletindo o posicionamento externado pelo STF na matéria, com a edição da Lei nº 12.865/2013, que modificou a redação do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que atualmente prevê que a base de cálculo das contribuições é tão-somente *"o valor aduaneiro"*.

Diante do exposto, considerando **(i)** que a cobrança da diferença de PIS-Importação e COFINS-Importação decorre da majoração do ICMS incidente nas operações de importação e levou em conta a inclusão do valor das próprias contribuições na base de cálculo; **(ii)** que o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação; e **(iii)** que a decisão do STF é superveniente ao lançamento; proponho a esse Colegiado reconhecer, de ofício, a improcedência parcial do lançamento de PIS-Importação e COFINS-Importação, na parte que considera a inclusão no crédito tributário das parcelas julgadas inconstitucionais pelo STF, determinando o seu cancelamento.

Conclusão

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, e reconhecer, de ofício, a aplicação, ao caso, do RE nº 559.607/RS.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator