



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11968.001033/2008-21  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.477 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de março de 2018  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** SUAPE PORCELANATO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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 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 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.

**MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIAS NA NCM/TEC. POSSIBILIDADE**

A multa de 1% deve ser aplicada sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM/TEC, nos termos do artigo 84, inciso I da Medida Provisória n° 2.15835, de 2001, combinado com os artigos 69 e 81 da Lei n° 10.833, de 2003, de 2003.

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 Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra o acórdão nº **3302-002.526**, proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de julgamento, que decidiu em negar provimento ao Recurso Voluntário, por entender que o porcelanato é um revestimento cerâmico para pisos e paredes, decorrente de uma evolução tecnológica da indústria cerâmica, que, embora apresente características físicoquímicas superiores ao que se denomina cerâmica tradicional, se enquadra nas disposições da NESH relativas ao Capítulo 69 e que se classificam na posição 6907.90.00. pela aplicação das RGI1 (texto das posições e notas de Capítulo, incluindo a NESH) e da RGI6 (texto da subposição de primeiro nível), sendo a cozedura a característica fundamental que diferencia este produto dos classificáveis na posição 6810. Quanto à multa regulamentar lançada, decorre da classificação incorreta na NCM, informada pela recorrente quando do despacho aduaneiro, nos termos do artigo 84, inciso I, da MP nº 2.15835, de 2001, combinado, com os artigos 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

### *“DO LANÇAMENTO*

*Trata-se de Autos de Infração (5) lavrados para a desclassificação fiscal de produto importado pela empresa autuada, através das **Declarações de Importação registradas em maio e junho de 2008 (vinte e nove DIs, ao todo, relacionadas às fls. 07 a 09 do Auto de Infração relativo ao Imposto de Importação e repetidas nos demais Autos, correspondentes ao IPI, ao PIS/PASEP, à Cofins e à multa regulamentar sobre o valor aduaneiro da mercadoria).***

*Os cinco Autos de Infração lavrados dizem respeito aos seguintes lançamentos:*

**1º Auto de Infração:** para cobrança da diferença do Imposto de Importação (II), no valor original de R\$ 45.895,99 (quarenta e cinco mil, oitocentos e noventa e cinco reais e noventa e nove centavos), acrescido de juros de mora, no montante de R\$1.342,47 (hum mil, trezentos e quarenta e dois reais e quarenta e sete centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto o valor de R\$ 47.238,46 (quarenta e sete mil, duzentos e trinta e oito reais e quarenta e seis centavos).

**2º Auto de Infração:** para cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor original de R\$ 64.254,36 (sessenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e trinta e seis centavos), acrescido de juros de mora, no montante de R\$ 1.435,50 (hum mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e cinquenta centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto R\$ 65.689,86 (sessenta e cinco mil, seiscentos e oitenta e nove reais e oitenta e seis centavos).

**3º Auto de Infração:** para a cobrança da diferença do PIS/PASEP Importação, no valor original de **R\$ 410,33** (quatrocentos e dez reais e trinta e três centavos), acrescida de juros de mora, no montante de **R\$ 11,86** (onze reais e oitenta e seis centavos). Totalizou o crédito tributário objeto deste Auto **R\$ 422,19** (quatrocentos e vinte e dois reais e dezenove centavos).

**4º Auto de Infração:** para cobrança da diferença da Cofins, no valor original de **R\$ 1.889,55** (um mil, oitocentos e oitenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos), acrescida de juros de mora, no montante de **R\$ 55,11** (cinquenta e cinco reais e onze centavos). Totalizou o crédito tributário correspondente a este Auto **R\$ 1.944,66** (hum mil, novecentos e quarenta e quatro reais e sessenta e seis centavos).

**5º Auto de Infração:** para a cobrança da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, nos termos do artigo 84, inciso I, da Medida Provisória (MP) no 2.15835, de 2001, combinado com os artigos 69 e 81, inciso IV, da Lei n.º 10.833, de 2003, no valor de **R\$ 14.741,22** (quatorze mil, setecentos e quarenta e um reais e vinte e dois centavos).

O valor total do crédito tributário, considerados os cinco Autos de Infração, perfaz **R\$ 130.036,39** (cento e trinta mil, trinta e seis reais e trinta e nove centavos).

A descrição dos fatos, às fls.04 a 09 do Auto de Infração relativo ao II, repetida nos demais AI, será, a seguir, resumida:

a) O importador, através das Declarações de Importação enumeradas, submeteu a despacho mercadoria descrita como: "**ladrilhos de granito artificial para uso exclusivo em revestimento de pisos, na construção em geral**, classificando-a na Tarifa Externa Comum (TEC) e na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), então vigentes, no código **6810.19.00**, como: "**Outras obras de cimento, de concreto ou de pedra artificial, mesmo armadas**", com alíquotas de 8% de H, 0% de IPI ; 1,65% de PIS/PASEP, e 7,60% de COFINS.

b) Tendo em vista o exame da mercadoria, objeto de diversos laudos e análises, e considerando as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado n's 1 e 6, incorporadas pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e pela Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) (entendimento corroborado pela Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 0319, de 2007 (Anexo 01), a mercadoria foi reclassificada para o código **6907.90.00** da NCM/TEC e da NBM/TIPI, como "**Placas (lages) de Porcelana/o, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentado ou revestimento**".

c) A alteração na classificação do produto importado gerou diferenças a recolher relativamente ao II, ao PIS/PASEP e à COFINS, e imposto a pagar no que toca ao IPI, além da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria por classificação incorreta da mesma na NCM/TEC, tudo conforme Demonstrativos de Apuração desses impostos, contribuições e multa.

Fazem parte dos Autos de Infração, a cópia da Nota Coana/Cotac/Dinon n.º 0319, de 16.08.2007, às fls. 104 a 107 (Anexo 01), e a cópia da Decisão prolatada no Mandado de Segurança n.º 2008.83.00.0106780, impetrado pela empresa contra o Inspetor da ALF/SPE, às fls. 110 e 111 (Anexo 02), além do despacho de fl.112 e de Extratos do Processo, As fls.113 a 115.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 20/05/2008, 23/05/2008, 27/05/2008, 11/06/2008  
**PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

O indeferimento fundamentado de pedido de prova pericial não constitui hipótese de nulidade por não caracterizar cerceamento de defesa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Data do Fato Gerador: 20/05/2008, 23/05/2008, 27/05/2008, 11/06/2008

**REVISÃO ADUANEIRA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO ART. 146 DO CTN. INAPLICABILIDADE.**

A revisão aduaneira que implique em alteração da classificação fiscal antes adotada, visando às corretas determinação da matéria tributável e apuração dos tributos devidos, não constitui alteração do critério jurídico adotado no fato gerador da obrigação tributária concernente à importação de mercadorias, tendo em vista a existência de previsão legal e a inexistência de lançamento tributário por ocasião do despacho aduaneiro.

**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 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 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 RGII e RGI6. MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA DE MERCADORIAS NA NCM/TEC*

*A multa de 1% deve ser aplicada sobre o valor aduaneiro da mercadoria classificada incorretamente na NCM/TEC, nos termos do artigo 84, inciso I da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, combinado com os artigos 69 e 81 da Lei nº 10.833, de 2003, de 2003.*

***Recurso Voluntário Negado.***

***Crédito Tributário Mantido".***

Conforme despacho de fls.799, por meio da intimação promovida pela SECAT – IRF/ Recife-PE, constata-se que o contribuinte em 15/07/2014, através do AR de fls.646/647, teve ciência do Acórdão CARF nº 3302- 002.526 (fls.626 a 651) e da cobrança amigável (fls.655/657).

Em 21/07/2014, tempestivamente, nos termos dos artigos 64, I e 65, § 1º da Portaria MF nº 256/2009, interpôs Embargos Declaratórios (fls.671 a 713).

Na data de 20/10/2014, a Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls.719 a 797).

No dia 24/12/2014, a Contribuinte por meio do AR de fls.799, teve ciência da não admissibilidade dos Embargos Declaratórios.

Dos atos processuais acima destacados emanados de unidades de origem distintas verifica-se que a Contribuinte foi intimada em duplicidade do resultado do Recurso Voluntário, no entanto interpôs Recurso Especial ainda no curso da apreciação dos Embargos Declaratórios, nos termos do §5º do art.65 do RICARF/ 2015, assim considera-se tempestivo e toma-se conhecimento.

Superada a questão preliminar verifica-se que a Contribuinte se insurge em relação ao entendimento do acórdão recorrido quanto à classificação fiscal do produto " Placas de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento", comercialmente conhecido como "Porcelanato".

Visando comprovar o dissenso jurisprudencial, indica como paradigma o Acórdão nº 3201-001.328.

Observa-se que o paradigma apresentado se refere a um outro processo do mesmo sujeito passivo (SUAPE PORCELANATO S.A), cuja autuação também contempla a glosa da classificação fiscal adotada pelo contribuinte para idêntico produto objeto do presente recurso.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção de julgamento do CARF, deu seguimento ao Recurso, por ter sido comprovada a divergência, conforme se extrai do despacho de admissibilidade, fls. 808/812.

Devidamente intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às fls. 815/825, requer que seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo* por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Demes Brito - Conselheiro Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

A matéria divergente posta a esta E.Câmara Superior, diz respeito ao entendimento do acórdão recorrido quanto à classificação fiscal do produto "*Placas de Porcelanato, não vidradas nem esmaltadas, para pavimentação ou revestimento*", comercialmente conhecido como "*Porcelanato*".

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

*In caso*, a lide decorre de Autos de Infração (5) lavrados para a desclassificação fiscal de produto importado pela empresa autuada, através das **Declarações de Importação registradas em maio e junho de 2008 (vinte e nove DI's, ao todo**, relacionadas às fls. 07 a 09 do Auto de Infração relativo ao Imposto de Importação e repetidas nos demais Autos, correspondentes ao IPI, ao PIS/PASEP, à Cofins e à multa regulamentar sobre o valor aduaneiro da mercadoria).

A Contribuinte alega que importou matéria-prima, classificando-a no código NCM/TEC **6810.19.00**, classificação essa consolidada pela RFB em diversas importações e fundamentada em Laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), de São Paulo, emitido em agosto de 2002, por solicitação da própria ALF/SPE.

Diz que foi surpreendida pela alteração da classificação, sem direito a ampla defesa, o que ensejou a impetração de Mandado de Segurança nº 2008.83.00.010678-0, com o objetivo exclusivo de desembaraçar as mercadorias importadas mediante o depósito das diferenças de tributos porventura devidas, enquanto não regularmente intimada do processo administrativo que determinou a nova e equivocada interpretação quanto A classificação do produto importado.

Por outro lado, a decisão recorrida, entendeu que o porcelanato é um revestimento cerâmico para pisos e paredes, decorrente de uma evolução tecnológica da indústria cerâmica, que, embora apresente características físicoquímicas superiores ao que se denomina cerâmica tradicional, se enquadra nas disposições da NESH relativas ao Capítulo 69 e que se classificam na posição 6907.90.00. pela aplicação das RGI1 (texto das posições e notas de Capítulo, incluindo a NESH) e da RGI6 (texto da subposição de primeiro nível), sendo a cozedura a característica fundamental que diferencia este produto dos classificáveis na posição 6810

Com efeito, para melhor elucidar o feito, faço algumas considerações quanto ao Instituto de Classificação Fiscal de Mercadoria.

Em que pese a Classificação fiscal de mercadorias sempre ter sido importante nos processos de importação, os Contribuintes só começaram a se preocupar a partir da publicação da Medida Provisória 2158-35 de 24/08/2010.

A referida Medida Provisória -MP, estabeleceu multa de 1% ou o valor mínimo de R\$ 500,00 quando a aplicação do percentual resultar valor inferior, sobre o valor da mercadoria classificada incorretamente na NCM, nas nomenclaturas complementares ou nas mercadorias quantificadas incorretamente na medida estatística definida pelo governo para as mercadorias.

Posteriormente foi publicada a Lei 10.833/2003, a qual amplia o rigor em relação as mercadorias, exigindo corretamente a descrição das mercadorias, não aceitando mais descrições genéricas, como se via anteriormente, chegando a se descrever uma mercadoria em uma Declaração de Importação simplesmente com o número de referencia do fabricante.

Gritos e reclamações eram exarados por despachantes aduaneiros, empresários e advogados, alegando tratar-se de uma medida injusta, já que muitas vezes o erro ocasionava até o pagamento de valor a maior do imposto, o que não justificaria a aplicação de uma penalidade.

Sem embargo, o Governo Federal utiliza a NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL) com objetivo de fazer um acompanhamento estatístico dos produtos importados, visando elaborar uma política mais justa e real para a pauta de produtos importados e ainda proteger a indústria nacional.

Tal controle e acompanhamento perdem totalmente a eficácia na hipótese de informar classificação tarifária equivocada, propositalmente ou não. Por isso, a exigência de se indicar a correta Classificação nas importações.

Outro controle que fica comprometido na hipótese de erro na classificação fiscal, é o controle do valor aduaneiro, base de cálculo para os impostos incidentes nas importações. Mercadoria com classificação equivocada leva a erro o Siscomex, que não encaminha para Canal Cinza DI's com mercadorias que deveriam se submeter a tal controle.

Alguns Contribuintes, não todos, tentam elaborar um planejamento tributário "errado" alterando a classificação fiscal das mercadorias correta, para outra que apresenta alíquotas menores nos impostos, principalmente no Imposto de Importação e IPI, os quais são impostos seletivos e variam de NCM.

Quando isso ocorre os tributos diminuem, o importador supostamente passa a obter uma falsa economia, como bom Brasileiro, vende seu produto mais barato, em detrimento dos concorrentes que operam de modo correto.

Caso haja reclassificação fiscal, de onde poderá o importador obter recursos para arcar com sua irresponsabilidade, evidentemente ele responde por todas as receitas, e os processos aqui acabam, gerando um passivo e estoque de processo para julgamento infundável.

Portanto, recomenda-se agir nos termos da lei.

## **DISCIPLINA JURÍDICA DA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL-NCM.**

Importante trazer algumas considerações acerca da disciplina jurídica da NCM.

A classificação fiscal dos produtos industrializados tem como princípio basilar o denominado Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, que, em síntese, representa o grande acordo entre as nações para a criação de uma nomenclatura de mercadorias de cunho universal e harmônico.

O objetivo primeiro do Sistema Harmonizado é tornar o comércio internacional mais fácil e ágil, vez que referido sistema criou uma linguagem única para identificar as mais diversas mercadorias.

Nem sempre as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição são suficientes para orientar e dirigir a classificação de um determinado objeto mercadológico para a posição que deve obrigá-lo. Isso ocorre principalmente com objetos químicos e com as máquinas em geral, dando a impressão que o Sistema Harmonizado tem deficiências que comprometam sua utilização.

Visando minimizar essa problemática, o Sistema Harmonizado dispõe de um grupo de observações de fundamentação eminentemente tecnológica, que esclarece certos aspectos de todas as suas posições. Tais observações são reunidas sob o título de Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Nesh), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das notas de Seção, capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

As Nesh foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, sofrendo constantes atualizações, em que a Receita Federal do Brasil dá publicidade na forma de Instrução Normativa nº697/07, (alterações) devidamente publicada no DOU.

## **PRINCÍPIOS JURÍDICOS INTRODUTÓRIOS DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS-NCM**

A Classificação de Mercadorias tem, pelo menos, cinco princípios, conforme se verifica a seguir:

*1º) Princípio da Equivalência Conceitual: “mercadoria, produto e bem são termos que expressam o mesmo conceito, não tendo sentido fazer qualquer distinção entre os mesmos”;*

*2º) Princípio da Plena Identificação da Mercadoria: “a mercadoria a ser classificada deverá se apresentar desvendada, ou seja, conhecida naquelas características, propriedades e funções necessárias à sua classificação”;*

*3º) Princípio da Hierarquia: “merceologia é parte integrante da Classificação de Mercadorias;*

*4º) Princípio da Unicidade da 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”;*

*5º) Princípio da Distinção das Mercadorias: “as mercadorias não devem ser distinguidas por critérios diferentes daquelas características que as fazem próprias”.*

Além dos princípios elencados, a classificação de qualquer mercadoria é guiada também por 6 ( seis) Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI). (6 RGI/SH), bem como, na Regra Geral Complementar (RGC —1). Regras disciplinadas pela Resolução Camex nº 42, de 2001, e pela Instrução Normativa - IN SRF nº 99, de 2001 – sendo a classificação de um produto determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e pelas demais regras de classificação (Regra Geral nº 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado — RGI 1).

Deste modo, a classificação nas subposições de uma mesma posição é determinada pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição correspondentes (RGI 6). Essas mesmas regras aplicam-se para o enquadramento de um produto nos itens e subitens de uma subposição (Regra Geral Complementar nº 1 — RGC 1).

Retomando a lide, tenho para mim, mesmo comprovado nos autos, seja pelo Laudo solicitado e aceito pela agente AFRB - Maria Ercília Goto, matrícula 13.983, da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, para instrução do processo administrativo nº 19647.013825/200882; seja pelo Parecer Técnico do IPT, que subsidiou as importações da Recorrente; que a classificação fiscal do produto importado era a 6810, sendo certo que este entendimento está pautado na análise da composição do produto, não se coaduna com a brilhante leitura realizada pelo Relator da turma *a quo*. Vejamos:

*"Como se depreende, a premissa de que houve anuência na conferência aduaneira não ocorreu, pois as mercadorias somente foram liberadas mediante liminar em Mandado de Segurança. Ainda ressalte-se que o próprio fundamento da falta de ciência da mudança de entendimento é descabido, já que a recorrente impetrou o mandado justamente em razão da mudança de entendimento, a qual ocorreu de acordo com a Nota Coana/Cotac/Dinon nº 2007/0319, em 16/08/2007, que já fundamentara autuação anterior, mencionada no corpo da decisão liminar.*

*A classificação de mercadorias é efetuada a partir das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, das regras gerais complementares relativas à classificação em âmbito regional (Mercosul) e ainda da regra geral complementar da TIPI.*

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”*

*No caso concreto, as NESH dispõem o seguinte: Considerações Posição 6802:*

*Também se incluem aqui os pequenos cubos, pastilhas e artigos semelhantes, de mármore e de outras pedras naturais (incluída a ardósia), preparados, para mosaicos, revestimentos diversos, etc., fixados ou não em papel ou outras matérias, entendendo-se que os grânulos e as lascas, sem destino especial, bem como as areias naturais coradas, se incluem no **Capítulo 25**. Porém, os grânulos, lascas e pedras coradas artificialmente, incluída a ardósia (para a decoração de vitrinas, por exemplo), classificam-se nesta posição.*

*Pelo contrário, as obras tais como placas, lajes, ladrilhos, obtidas por aglomeração de fragmentos de pedra natural com **cimento ou outro aglutinante (principalmente plástico)** e ainda as estatuetas, colunas, taças, etc., feitas de pó ou de fragmentos de pedra, moldados e comprimidos, classificam-se na **posição 68.10**.(grifos não originais)*

*Considerações da posição 6810: 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**.*

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

*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. (grifos não originais)*

*Também se incluem na presente posição as obras de cimento de escórias de altos-fornos.*

*Entre as obras compreendidas nesta posição, devem citarse 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, tinas, reservatórios, depósitos de chafariz, jazigos, mastros, colunas, travessas de caminho de ferro, elementos para vias de aerotrens, ornatos de portas, de janelas e de lareiras, peitoris de janelas, soleiras de portas, frisos, cornijas, taças, vasos para flores, e outros ornamentos arquitetônicos ou para jardins, estátuas, estatuetas, figuras de animais e objetos de ornamentação.** (grifos não originais)*

*Cabem ainda nesta posição os tijolos, ladrilhos e outros artefatos silicocalcários, constituídos por uma mistura de areia e cal, transformada por adição de água em uma pasta espessa. Estas obras, moldadas sobre pressão, são depois 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 silicocalcárias 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.*

*Já o Capítulo 69 assim dispõe sobre os produtos cerâmicos:*

*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.* (grifos não originais)

*A fabricação dos produtos cerâmicos referidos na alínea A) acima compreende, essencialmente, seja qual for a natureza da matéria constitutiva, as seguintes operações:*

### *1.ª) A preparação da pasta.*

*Em certos casos (por exemplo, na fabricação de artefatos de alumina sinterizada), a matéria utilizase 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, filtragem 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).*

*2.ª) 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.

### *3.ª) Secagem dos artefatos obtidos.*

*4.ª) 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.** (grifos não originais) **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.**

### *5.ª) O 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.*

*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.** (grifos não originais)*

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

*I. Produtos de farinhas siliciosas fósseis ou de terras siliciosas semelhantes e os produtos refratários, compreendidos no Subcapítulo I (posições 69.01 a 69.03).*

*II. Outros produtos cerâmicos constituídos essencialmente por obras de barro, produtos de arenito cozidos (arenito cerâmico), faiança e porcelana, que formam o Subcapítulo II (posições 69.04 a 69.14).*

*Os laudos do IPT e do Engº Jorge Campelo Cabral (anexo no recurso voluntário) concluíram pela classificação no código 6810.19.00 por entender que o material se aproxima mais da definição de pedra artificial que de cerâmica tradicional ou convencional, em razão da quantidade de minerais e de argila e de certas características físicoquímicas, em comparação com o que se denominou cerâmica tradicional. Já o laudo do ITEP afirmou que o material se considera produto cerâmico, conforme resposta ao quesito 7.11.*

*Entretanto, a conclusão para classificar a mercadoria como pedra artificial, a partir das informações dos laudos, é equivocada. Inicialmente verificase que o laudo do IPT faz distinção entre cerâmica tradicional e cerâmica técnicas e avançadas. No item 2.4, quando questionado se o porcelanato pode ser classificado como cerâmica, informou:*

*2.4. O porcelanato é, em termos gerais, um produto cerâmico obtido por cozedura (cozedura Conforme definida no item "2.5d" abaixo) da massa (pasta) básica depois de previamente enformado ou trabalhado?*

No âmbito geral, sendo constituído de materiais inorgânicos não metálicos, o porcelanato pode ser classificado como um produto cerâmico. Entretanto não pode ser confundido com uma cerâmica tradicional de natureza argilosa, apesar de ser submetido a tratamento térmico, pois não é produzido majoritariamente a partir de argila, e tem distintas propriedades físicas e comportamento mecânico.

*No mesmo sentido, o laudo do Engº Jorge Campelo Cabral ao responder os quesitos 1 e 3 afirma que o porcelanato pode ser chamado de revestimento cerâmico ou cerâmica de revestimento ou material cerâmico para pavimentação, embora entenda que a nomenclatura seja em função da*

*utilização e não das características físicoquímicas. Entretanto, ambos concluem que o porcelanato não possui características que o aproximem da cerâmica tradicional ou convencional.*

*Aqui reside o problema de ambos laudos favoráveis ao contribuinte, ou seja, utilizaram a premissa de que se estava definindo cerâmica a partir da cerâmica tradicional, e toda a comparação foi realizada com um determinado material, o qual se denominou de cerâmica tradicional, assumindo a premissa de que a definição de cerâmica constante da NESH se resumisse a esta denominação.*

*Entretanto, a premissa de que a posição 6907 engloba as apenas as cerâmicas tradicionais é equivocada. As considerações da NESH, em lugar algum, estabelecem que ali apenas abarcam as cerâmicas tradicionais, pelo contrário, as definições constantes no texto da NESH consideram cerâmica qualquer mercadoria que se enquadre no conceito, não apenas as tradicionais definidas no laudo do IPT:*

*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 composição química do porcelanato constante nos laudos (item 2.6, 3.7 do laudo do IPT) se enquadra perfeitamente na definição de cerâmica acima: argilas, matérias siliciosas, materiais com elevado ponto de fusão (acima de 800°C), como óxidos, etc. O quesito 8 do laudo apresentado pelo Engº Jorge Campelo, formulado pela recorrente, foi respondido com a afirmativa de que a base do porcelanato é de massa cerâmica e que apresenta na superfície uma lâmina de pedra natural, imitando pedras naturais.*

*Sob o aspecto das etapas de fabricação, as etapas previstas na NESH estão contempladas na fabricação do porcelanato, conforme itens 2.5 e 2.9 do laudo do IPT, item 7.3 do laudo do ITEP. O laudo elaborado pelo Engº Jorge Campelo reafirma a existência da cozedura no processo de fabricação do porcelanato, ao responder o quesito 3, formulado pela DRJ/Fortaleza. Concernente ao aspecto da temperatura na cozedura, a faixa de temperatura na sinterização do porcelanato é de 1200 a 1250° C (acima de 800° C como definido na cozedura). Segundo o laudo, nesta etapa não há uma fusão completa das matérias primas,*

*o que é consonante com o disposto na definição de cozedura na NESH, transcrita anteriormente: “Esta cozedura permite obter uma ligação íntima*

*dos grãos quer por difusão, quer por transformação química, quer ainda por fusão parcial.”*

*Por outro lado, a característica fundamental que diferencia os artefatos do Capítulo 69 das obras do Capítulo 68 é a cozedura e não determinada porcentagem de uma matéria prima ou determinada propriedade físicoquímica ou mesmo o acabamento do material. Ambos os laudos definem pelo enquadramento como pedra artificial principalmente em função da quantidade de argila e de quartzo, quando comparada com a cerâmica tradicional (quesito 5 formulado pela DRJ, do laudo apresentado pelo Engº Jorge Campelo), por determinadas características físicoquímicas ou mesmo pelo tipo de acabamento.*

*A conclusão a que chegaram os laudos e a recorrente simplesmente desconsidera a principal característica que determina a classificação numa ou noutra posição, que é justamente a existência da etapa de cozedura (etapa de sinterização do porcelanato).*

*Destaca-se ainda, que as considerações da NESH relativas à posição 6810 não se referem à argila como aglutinante, referindo-se ao cimento, cal e outros, principalmente plásticos. Tampouco se referem à cozedura como etapa de fabricação das obras ali descritas, mas apenas informam que as obras são obtidas por moldagem, extrusão ou centrifugação.*

*Além disso, elencam vários artigos que ali se classificam, nenhum deles se assemelhando às placas de porcelanato para revestimento.*

*Reforçando a relevância da cozedura para diferenciação entre as mercadorias do Capítulo 68 e 69, transcrevem-se as considerações da NESH da posição 6815:*

*Esta posição abrange as obras de pedra e de matérias minerais **não compreendidas** nas posições anteriores do presente Capítulo nem em qualquer outra parte da Nomenclatura, **com exceção**, conseqüentemente, dos artefatos que constituam produtos cerâmicos na acepção do **Capítulo 69**.*

*Incluem-se especialmente nesta posição:*

- 4) Os tijolos **não cozidos** de dolomita sinterizada aglomerada com alcatrão.*
- 5) Os tijolos e outros artefatos (especialmente de produtos magnesianos e cromomagnesianos), simplesmente aglomerados por um aglutinante químico, **mas não cozidos**. Este material toma depois consistência definitiva, por cozedura cerâmica, durante o primeiro aquecimento do forno em cuja estrutura serão incorporados. Quando se apresentam cozidos, estes artefatos incluem-se nas **posições 69.02 ou 69.03**.*
- 6) As cubas para fusão do vidro, de terra à base de sílica e de alumina, trituradas e moldadas, **sem cozedura**.*

*Por outro lado, nas considerações da posição 6804, quando a cozedura está presente em suas obras em decorrência da utilização de cerâmica, tais produtos cerâmicos foram expressamente excluídos do Capítulo 69, conforme a nota 2 b), identificando expressamente as situações em que a existência da cozedura ainda permitiria a classificação no Capítulo 68.*

*Portanto, da aplicação das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, conclui-se que a mercadoria “grês porcelanato” deve ser classificada como cerâmica, na posição 6907.*

*Salienta-se que, embora os conceitos veiculados em artigos e nos laudos não se sobrepõem aos conceitos definidos na NESH, as quais interpretam o conteúdo dos textos das posições e notas de Seção e Capítulo, vários artigos anexados aos autos identificam, sob o aspecto técnico, o porcelanato como material cerâmico. No artigo “Efeito da Composição das Matérias-Primas Empregadas na Fabricação de Grês Porcelanato Sobre as Fases Formadas Durante a Queima e as Propriedades do Produto Final”, fl 575, inicia-se a introdução, no primeiro parágrafo, informando que o grês porcelanato é um revestimento cerâmico de excelentes características técnicas, destacando-se elevada resistência mecânica, ao risco e ataque químico.*

*Já no artigo “As Matérias Primas Cerâmicas. Parte I: O Perfil das Principais Indústrias Cerâmicas e Seus Produtos”, fl. 577, classifica-se o grês como uma espécie do gênero cerâmica branca, ao lado da porcelana e da faiança. No artigo “Grês Porcelanato:*

*Aspectos Mercadológicos e Tecnológicos”, em suas Considerações Finais, fl. 621, concluiu-se que o grês porcelanato é a “cerâmica de revestimento que apresenta as melhores características técnicas e estéticas em confronto com as demais categorias de cerâmicas tradicionais encontradas no mercado”.*

*Por sua vez, o artigo intitulado “Grês Porcelanato”, fl. 611, de autoria de Clarice Heck, da empresa Eliane Revestimentos Cerâmicos, trouxe as seguintes considerações:*

*De maior significado foi a transformação do gres porcelanato em um material de características modernas e versáteis, através do processo de polimento e da introdução de técnicas de decoração. O desenvolvimento deste tipo de produto foi de grande significado, pois estendeu o uso da cerâmica para locais de domínio das pedras naturais, que possuem uma resistência a abrasão mais elevada do que produtos cerâmicos esmaltados. O gres porcelanato destacase pelas seguintes características:*

*altíssima resistência a abrasão ;*

*resistência ao gelo ;*

*resistência a ácidos e álcalis ;*

*uniformidade de cores;*

*impermeabilidade ;*

*facilidade de manutenção ;*

*amplas possibilidades de composições. O gres porcelanato assemelha-se à pedra natural, tendo, porém, inúmeras características que superam o desempenho do mármore, granito, pedra São Tomé, etc. O gres porcelanato destaca-se das pedras naturais nos seguintes aspectos:*

***maior resistência química:*** adequado ao uso em laboratórios e indústrias ; ***é impermeável:*** maior resistência a manchas, maior facilidade de limpeza e em caso de infiltração de umidade, não há desenvolvimento de manchas de umidade ;

***maior resistência a abrasão:*** recomendável para áreas de altíssimo tráfego ; ***uniformidade de cores na peça e entre peças:*** efeito estético agradável aos olhos ;

***mais leves, menor espessura e maior resistência mecânica:*** mais fáceis de transportar e manusear ; ***maior facilidade de assentar:*** um assentador de cerâmica tradicional poderá assentar o gres porcelanato.

*Além das considerações dos artigos acima mencionados, a título ilustrativo, localiza-se no site da Aduana dos Estados Unidos soluções de consulta denominadas rulings, quanto a esta classificação:*

a) NY N246871, de 13/11/2013 – “the tariff classification of glazed porcelain tiles from Italy”, classificando porcelanatos importados da Itália no código 6908.90.0051;

b) NY M85585, de 26/10/2006 – “the tariff classification of unglazed porcelain tiles from Portugal”, classificando porcelanatos importados de Portugal no código 6907.90.00;

*O termo usado na consulta foi “porcelain tile”, obtido no site da Associação Brasileira de Normas Técnicas<sup>2</sup> ABNT – NBR 15.463, cujo título é placas cerâmicas para revestimento – porcelanato.*

*Diante de todo o exposto, concluiu-se que o porcelanato objeto deste processo é um revestimento cerâmico para pisos e paredes, decorrente de uma evolução tecnológica da indústria cerâmica, que, embora apresente características físico-químicas superiores ao que se denomina cerâmica tradicional, se enquadra nas disposições da NESH relativas ao Capítulo 69 e que se classificam na posição 6907.90.00 pela aplicação das RGI (texto das posições e notas de Capítulo, incluindo a NESH) e da RGI6 (texto da subposição de primeiro nível), sendo a cozedura a característica fundamental que diferencia este produto dos classificáveis na posição 6810.*

*Quanto à multa regulamentar lançada, acompanho a decisão de primeira instância, vez que a multa foi lançada em decorrência da classificação*

*incorreta na NCM, informada pela recorrente quando do despacho aduaneiro, nos termos do artigo 84, inciso I, da MP nº 2.15835, de 2001, combinado, com os artigos 69 e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*A responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou da natureza do ato, sendo irrelevante a alegada diferenciação entre erro e divergência interpretativa, para efeito de subsunção do fato à regra de incidência da multa regulamentar, nos termos do art. 136 do CTN e art. 94, §2º do Decretolei nº 37, de 1966".*

Como visto, o Ilustre Relator da decisão recorrida, **Paulo Guilherme Déroulède**, fez uma imersão no caso em espécie, decisão digna de nota, o qual me permito a utilizar em minhas razões de decidir.

Por derradeiro, utilizo subsidiariamente em minhas razões de decidir, a regra contida no artigo 489, § 1º, IV, do CPC/2015. Vejamos:

*"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.*

*O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.*

*Assim, mesmo após a vigência do CPC, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.*

*STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".*

Diante do exposto, no esteio das razões de decidir do acórdão recorrido, irretocável, nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 11968.001033/2008-21  
Acórdão n.º **9303-006.477**

**CSRF-T3**  
Fl. 845

---