MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13656.900494/2017-18**
ACÓRDÃO	3302-014.518 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERACAO CURIMBABA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

DESPACHO DECISÓRIO. ANULAÇÃO.

Nos termos da Súmula nº 473 do STF e do art. 53 da Lei nº 9.784/99, a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Se o Despacho Decisório emitido se mostra em desacordo com a legislação tributária, a Receita Federal, dentro do prazo de 05 anos a contar da emissão do ato, pode anulá-lo por estar eivado de vício de ilegalidade e emitir novo Despacho Decisório, retificando a decisão anterior.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Não há que se falar em alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, se o contribuinte não consegue comprovar que a Administração Tributária tenha se manifestado expressamente sobre a matéria em questão, seja através de normas abstratas, como processos de solução de consulta, portarias, instruções normativas, ou por meio de normas concretas, como autos de infração, notificação de lançamento e despachos decisórios.

O simples fato de uma infração tributária não ter sido identificada em determinado procedimento de fiscalização ou na emissão de um despacho decisório eletrônico padrão não configura uma decisão da Administração sobre determinada matéria; a manifestação da Administração Tributária deve ser expressa, e não obtida por dedução ou em decorrência de omissão.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

PERÍCIA. ANÁLISE LABORATORIAL. ALFA ALUMINA-CORÍNDON-CORÍNDON ARTIFICIAL.

A formação de coríndon (alfa alumina) nos produtos obtidos por calcinação de bauxita é suficiente para a classificação fiscal do produto na posição 2818, conforme atestam os diversos laudos periciais acostados aos autos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.515, de 18 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 13656.900491/2017-84, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo (DRJ-SPO):

> *Trata-se de manifestação de inconformidade, onde a empresa MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA., CNPJ 23.640.204/0001-92, doravante denominada interessada, reclama o indeferimento do direito creditório por ela solicitada, referente ao REINTEGRA previsto na Lei 12.546/2011. Os créditos referem-se às exportações realizadas por ela no segundo trimestre do ano de 2016.*
>
> *O pedido de Restituição*
>
> *Conforme consta do Despacho Decisório deste PAF, o Pedido de Restituição que consta do PER n° 25953.09594.030417.1.1.17-1374 (fls.02 a 313), foi realizado a partir de reclassificação fiscal realizada pela interessada em 03/10/2013, que concluiu que a correta classificação do produto coríndon artificial, com impurezas, obtido por meio da calcinação/sinterização da bauxita homogeneizada, que*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

inicialmente era classificado no código NCM 2606.00.12 como produto "in natura", tinha a correta classificação no código NCM 2818.10.90.

O Sistema de Controle de Créditos e Compensações da Receita Federal do Brasil deferiu o valor total pedido pelo contribuinte a título de crédito. O valor total pleiteado e deferido de R$ 58.922,21 foi restituído a empresa com disponibilidade de crédito com ordem bancária em 21/05/2018.

O Despacho Decisório

O Despacho Decisório nº 103/2019-RFB/VR06A/DICRED/RESSARC (fls. 335 a 338), decorreu da revisão da restituição do crédito deferida pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações da RFB, e baseado no fato de que o código da NCM utilizado no PER estava incorreto, indeferiu o pedido de Restituição.

Consta do despacho:

5. Na ação fiscal para análise de verificação dos pedidos de ressarcimento de créditos decorrentes da não-cumulatividade do tributo IPI (Períodos: 10/2014 a 12/2017), conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 06.1.12.00-2018-00149-5, foi constatado que a reclassificação fiscal da mercadoria efetuada pela empresa foi realizada de maneira incorreta em função das conclusões emanadas pelo Relatório de classificação Fiscal de Mercadoria reproduzido em anexo. Tais conclusões levam a reclassificar a mercadoria em questão para a NCM 2606.00.12 (Bauxita Calcinada), portanto, enquadrada como NT – Não Tributadas e, consequentemente, não incluída no Anexo do Decreto nº 7.633, de 01/12/2011 para efeito de benefício do programa REINTEGRA.

6. Os Laudos de Análises n° 183/2019-1.0 e n° 184/2 019-1.0 da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos, Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, de 19/02/2019, para as amostras dos produtos exportados pela Mineração Curimbaba denominados "Corindon Artificial Propante Negro SL Grana 20/40 e do Corindon Artificial Propante Preto SL Grão 40/80" confirmam tratar-se de Bauxita Calcinada, um Minério de Alumínio Calcinado. A exemplo desses dois produtos analisados, todos os outros produtos que foram reclassificados pela empresa para obtenção do crédito do Reintegra também utilizam a mesma matéria prima, a bauxita in natura, e são obtidos pelo mesmo processo produtivo informado pela empresa e citado no relatório de classificação anexo.

7. Portanto, a empresa produz e exporta mercadorias classificadas no código NCM 2606.00.12 (Bauxita Calcinada), enquadradas como NT – Não Tributada, segundo as conclusões do relatório de classificação fiscal em anexo baseado nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH - da TIPI, na visita à Unidade Fabril e nos documentos apresentados pela empresa.

(.....)

DOCUMENTO VALIDADO

Conclusão/Decisão

9. Assim, a empresa produz e exporta mercadorias classificadas no código NCM 2606.00.12 (Bauxita Calcinada), portanto, enquadradas como NT – Não Tributadas, segundo as conclusões do relatório de classificação fiscal em anexo baseado nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH - da TIPI, na visita à Unidade Fabril e nos documentos apresentados pela empresa.

10. Dentre as mercadorias do anexo do referido decreto contempladas pelo programa REINTEGRA não constam aquelas classificadas no capítulo 26.

11. Em face das considerações contidas neste despacho, INDEFERIMOS TOTALMENTE o presente pedido de ressarcimento nos termos acima citados.

O Relatório de Classificação fiscal de Mercadoria, no qual a fiscalização se baseou para o indeferimento do pleito da interessada, encontra-se às fls. [...] deste PAF.

Do despacho decisório nº 103/2019-RFB/VR06A/DICRED/RESSARC a interessada tomou ciência em 11/06/2019 e apresentou Manifestação de Inconformidade tempestiva em 10/07/2019.

Manifestação de Inconformidade

Contestando o despacho decisório nº 103/2019-RFB/VR06A/DICRED/ RESSARC, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 736 a 928), juntamente com laudos e relatórios que se encontram às fls. 487 a 735 e 1018 a 1147.

A Manifestação de Inconformidade é bastante extensa, tendo ao seu final uma síntese que expressa todos os pontos nela abordados, que transcrevemos na sequência.

V. SÍNTESE DO QUE FOI EXPOSTO

(...)

640. Com base no exposto, são arguidos os seguintes argumentos:

V.1 Preliminarmente

(i) Nulidade do r. despacho decisório em virtude de não ter sido perquirida a verdade material no presente caso, especialmente por ter tratado todos os produtos fabricados pela Requerente como se fossem iguais, sujeitos aos mesmos processos produtivos e mesma aplicação;

(ii) Ocorrência de reformatio in pejus e afronta ao direito adquirido, em razão de ter sido reformada a decisão anteriormente concedida em relação ao direito creditório da Requerente, em flagrante afronta ao Princípio da Segurança Jurídica;

(iii) Ocorrência de alteração do critério jurídico anteriormente adotado pela Receita Federal do Brasil em relação à correção da classificação fiscal adotada pela Requerente para os seus produtos, seja com base nos despachos decisórios

DOCUMENTO VALIDADO

Original

anteriormente proferidos, para os casos em que existiram, seja em decorrência do posicionamento oficial emitido pela Delegacia da Receita Federal de Uruguaiana/RS;

(iv) Ocorrência de preclusão consumativa, não havendo previsão para a reforma de despacho decisório anteriormente proferido e já arquivado;

V.2 – Mérito

(...)

(xxxiv) Correto, portanto, o enquadramento do Coríndon Artificial VC na NCM 2818.10.90;

(xxxv) Com base em todo o acima exposto, conclui-se que nenhum dos produtos objeto de análise podem ser enquadrados como minérios sujeitos à posição 26.06, sendo produtos industrializados sujeitos à incidência do IPI, ainda que à alíquota zero, e passíveis de ressarcimento para fins do Reintegra.

É o relatório.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 16-096.285, com a seguinte Ementa:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – CRITÉRIO JURÍDICO

São documentos necessários para o procedimento de Classificação Fiscal, além das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, as Soluções de Consulta emitidas pela COANA e COSIT em processos de consulta, documentos publicados pelo Comitê Internacional do Sistema Harmonizado e atos e normas decorrentes de acordos internacionais onde o Brasil conste como país signatário. Portanto, quando existir um código da NCM estabelecido para um determinado produto pelos dispositivos legais citados, este código estará amparado por um critério jurídico de classificação fiscal, caso contrário não.

ALFA ALUMINA-CORÍNDON-CORÍNDON ARTIFICIAL

A formação de coríndon (alfa alumina) nos produtos obtidos por calcinação de bauxita não é suficiente para a classificação fiscal do produto na posição 2818, uma vez que (i) o coríndon embora ocorra em percentual acima de 70%, (teor de Al2O3), nos produtos citados, ocorre associado a outros minerais, como a mulita, não se tratando do único mineral resultante da calcinação (ii) a nota NESH da posição 2818, exige alumina com grande grau de pureza, acima de 94% para a formação do coríndon artificial, fato não observado na bauxita calcinada, cujo teor de outros óxidos varia entre 10 e 30%, (iii) o coríndon artificial relacionado à NCM 2818.10.90, conforme nota NESH, é formado pela fusão de alumina com poucas impurezas, a temperaturas superiores a 2000º C, bastante superiores às temperaturas de calcinação da bauxita que estão entre 1000 e 1200º C e (iv) as notas NESH relativas ao capítulo 26, estabelecem que minérios utilizados para fins metalúrgicos como a bauxita, mesmo que não destinado a esses fins, são

DOCUMENTO VALIDADO

> *classificados neste capítulo, incluindo minérios que sofram processos de tratamento como calcinação, sinterização e ustulação.*

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ**, **apresentou Recurso Voluntário**.

A Turma 3402 deste Conselho, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência, nos seguintes termos:

> *Assim, deixando resguardado o Colegiado para, em nova apreciação, apresentar suas conclusões a respeito da defesa trazida pela Recorrente, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência, nos termos do artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72, para que a autoridade fiscal de origem providencie a anexação aos autos dos extratos da ordem de pagamento bancário relativos ao PER 04790.73160.280317.1.1.17-4905, confirmando a devolução dos valores pleiteados pelo contribuinte em pecúnia.*

A diligência solicitada foi cumprida nos termos do DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO.

Cientificado deste documento, o contribuinte se manifestou, conforme documento anexado ao processo.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.
>
> **DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR SUPERFICIALIDADE E FALTA DE MOTIVAÇÃO**
>
> Alega o recorrente que, a despeito dos contundentes argumentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade, a decisão recorrida posicionou-se, de forma demasiado simplista sobre a desnecessidade de analisar, detidamente, cada um dos diferentes produtos por ela produzidos, por entender que todos os produtos são submetidos ao processo de sinterização, que engloba a fase de calcinação para a formação do coríndon.
>
> Ressalta, ainda, que a existência de laudos técnicos obtidos no âmbito de processos de exportação da Recorrente, supostamente embasando o entendimento fiscal, não teria o condão de comprovar a busca pela verdade

DOCUMENTO VALIDADO

material, na medida em que utilizou-se laudos técnicos de apenas um produto para justificar os demais e, mesmo para referido produto, não basta a efetiva existência de informação técnica se referida informação é utilizada de forma incorreta pela Fiscalização, sem a apresentação de justificativas técnicas suficientes e embasadas para amparar as conclusões obtidas.

Contudo, ao analisar o RELATÓRIO TÉCNICO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA, às fls. 271/300, verifiquei que o Auditor-Fiscal realizou uma extensa investigação sobre o processo produtivo da recorrente (inclusive realizando pessoalmente uma visita técnica às instalações), dos laudos referentes ao produto que se discute a correta classificação fiscal, fazendo a devida interpretação das questões fáticas com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas Notas Explicativas, alcançando as seguintes conclusões:

> *IV – Conclusões.*
>
> *Pelo exposto acima, podemos, assim, resumir nossa análise da seguinte maneira:*
>
> **Empresas do setor do alumínio.**
>
> Bauxita in natura → Processo Bayer → Alumina Calcinada → Indústria do Alumínio.
>
> **Mineração Curimbaba:**
>
> Bauxita in natura → beneficiamento primário e calcinação/sinterização em forno rotativo a gás → bauxita calcinada e sinterizada em grãos → abrasivos, indústria do petróleo e refratários de baixo custo.
>
> **Em geral a obtenção do coríndon artificial definido na TIPI capítulo 28 se dá:**
>
> Óxido se alumínio/ Alumina calcinada/ Bauxita Calcinada → processo de fusão a altas temperaturas em forno elétrico a arco para cristalização acima do ponto de fusão do óxido de alumínio(2.050 °C) → corindo ou coríndon artificial → Refratários, abrasivos e pedras preciosas artificiais de alto custo.
>
> *A empresa Mineração Curimbaba se baseou para reclassificação de seus produtos nas reações físico-químicas que ocorrem no processo de calcinação da bauxita, em especial, na obtenção do alfa corindo ou alfa Al3O2 a partir da gibisita que é a rocha contida na bauxita in natura constituída de triidróxido de alumínio. São reações que evidentemente ocorrem na produção de bauxita calcinada que atingem temperaturas abaixo do ponto de fusão das substâncias contidas na bauxita. A empresa atua em segmento específico, para a indústria de abrasivos, refratários e indústria do petróleo utilizando a bauxita in natura, produzindo bauxita calcinada, pelotizada e sinterizada em grãos.*
>
> *Como se vê, após a calcinação/sinterização em forno rotativo a gás ou carvão do minério in natura, chega-se a um produto que contém alfa corindo ou alfa Al2O3 em torno de 70% de óxido de alumínio, o restante de outros óxidos, principalmente, de ferro, de titânio e de silício e outras impurezas.*
>
> *Essa composição química é resultado do processo de beneficiamento do próprio minério in natura já que no processo da empresa Mineração Curimbaba não há a fase de purificação da bauxita para obtenção da alumina e nem há a fusão desta para obtenção do denominado coríndon artificial a temperatura acima do ponto de fusão do óxido de alumínio definido no capítulo 28 da TIPI.*
>
> *Após a visita a unidade fabril de Poços de Caldas/MG em 21/02/2019 verificamos que os produtos em questão são extraídos da bauxita in natura submetidos ao processo de beneficiamento primário (blendagem, secagem, moagem, classificação e pelotização) encerrando com a etapa final de calcinação e sinterização a temperaturas que atingem aproximadamente de 1200 a 1400°C com composição*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

química e mineralógica, além do óxido de alumínio, contendo grande quantidade de outros óxidos, óxido de ferro, sílica e titânio com granulometria e forma dos grãos de acordo com a aplicação desejada formando a coloração, conforme fotos apresentadas neste relatório.

As figuras 27 e 28 deste relatório apresentam as figuras de dois produtos, o primeiro a bauxita calcinada sem os processos de pelotização e sinterização e o outro o denominado propante que na verdade seria uma bauxita calcinada submetida aos processos de pelotização e sinterização, processos estes admitidos pelo capítulo 26.

O Laudo do IPT se refere ao óxido de alumínio como sendo o Coríndon(alfa Al2O3) como um produto obtido durante o processo de calcinação da bauxita já que o minério in natura possui a gibbsita(triidróxido de alumínio) e a composição química do coríndon é Al2O3. Contudo, o alfa corindo obtido na bauxita calcinada não se enquadra, evidentemente, na definição usada para efeito de classificação fiscal constante da TIPI cuja NESH no capítulo 28 estabelece como se obtém o coríndon artificial para efeito fiscal, ou seja, pela fusão do óxido de alumínio e para isso cita a utilização do forno elétrico a arco a altas temperaturas, já que o ponto de fusão do óxido de alumínio é em torno de 2.038 °C.

Como já citado, o capítulo 26 inclui o minério bauxita in natura e a bauxita tratada termicamente, denominada bauxita calcinada, e admite em sua NESH, como já explicado, os processos de produção exatamente informado pela empresa Curimbaba e constatados pela visita na fábrica realizada pela equipe fiscal em 21/02/2019. Esse tratamento térmico, citado na NESH, envolve a calcinação e pode compreender operações físicas, físico-químicas ou químicas, incluindo a ustulação ou o cozimento com ou sem aglomeração, não devendo modificar a composição química do produto. Nesse caso, a estrutura física do produto pode sofrer alterações, podendo, por exemplo, serem utilizados processos de aglomeração, sinterização e pelotização para aplicação específica.

Os Laudos de Análises n° 183/2019-1.0 e n ° 184/201 9-1.0 da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos, Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, de 19/02/2019, para as amostras dos produtos exportados pela Mineração Curimbaba denominados "Corindon Artificial Propante Negro SL Grana 20/40 e do Corindon Artificial Propante Preto SL Grão 40/80" confirmam tratar-se de Bauxita Calcinada, um Minério de Alumínio Calcinado. A exemplo desses dois produtos analisados, todos os outros produtos que foram reclassificados pela empresa para obtenção do crédito do Reintegra também utilizam a mesma matéria prima, a bauxita in natura, e são obtidos pelo mesmo processo produtivo informado pela empresa e citado neste relatório.

Assim, entendemos que, pelas explicações e esclarecimentos trazidos neste relatório fiscal, as operações de beneficiamento da bauxita in natura, exatamente as informadas pela empresa Mineração Curimbaba em seus processos de produção, dentre elas, a calcinação e a sinterização final para adequar a granulometria e a forma dos gãos em função da aplicação a que se destina não lhes dá um produto final denominado coríndon artificial para efeito de reclassificação fiscal e, portanto, esses produtos devem ser enquadrados na NCM 2606.00.12 (Bauxita Calcinada).

Anexos:

DOCUMENTO VALIDADO

1) Documento n° 001/2018 – Descrição do Sistema Prod utivo de Propantes.

Apresentado pela empresa.

2) Laudo – Classificação Fiscal de Mercadorias – Grupo Assist.

Apresentado pela empresa.

3) Parecer Técnico 20447 – 301 de 26/04/2012 – IPT.

Apresentado pela empresa.

4) Termo de Visita de 21/02/2019.

5) Laudos de Análises n° 184/2019-1.0 e 183/2019-1.0.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento a este mesmo pedido de nulidade sob os seguintes fundamentos (fl. 1088):

Alegações Preliminares

i) Nulidade do r. despacho decisório em virtude de não ter sido perquirida a verdade material no presente caso, especialmente por ter tratado todos os produtos fabricados pela Requerente como se fossem iguais, sujeitos aos mesmos processos produtivos e mesma aplicação;

Na Manifestação de inconformidade, é alegado que pelo fato dos produtos exportados pela interessada serem diferentes entre si, a análise da classificação fiscal deveria ser individual, e não tendo sido, foi superficial. Defende que a fiscalização ao deixar de fazer uma análise do crédito diferenciada de cada produto, não procurou-se conhecer a verdade material. Esta alegação é fundamentada no fato de que produtos como o fluxo de solda, também produzido e exportado pela interessada, é bastante distinto do propante, e possui teores de óxido de alumínio próximo a 90%. Desta forma fez a fiscalização uma análise a partir de uma amostragem sem critério e amparo técnico especializado, sem interesse em reconhecer a verdade material.

Entendo que tal alegação ao nosso ver não serve para os fins a que se propôs, no caso a nulidade do despacho decisório 100/2019. Cabe questionar se a análise individual de cada produto é necessária, uma vez que o foco da discussão é esclarecer se a alfa-alumina ou alfa-coríndon, formado na calcinação da bauxita, processo comum a todos os produtos fabricados pela interessada, pode ser denominado coríndon artificial.

No nosso entendimento, tal questionamento nos leva a resposta que esta individualização na análise não é necessária, e a fiscalização não o fez quando da decisão do despacho decisório tendo consciência disso. Tal individualização não é necessária, uma vez que todos os produtos são fabricados por processos similares, sendo comum a todos o processo sinterização, que engloba a fase de calcinação, na qual ocorre a transformação do hidróxido de alumínio em (alumina) e a formação da fase cristalina do coríndon (alfa-alumina).

Assim se a questão da individualização da análise de cada produto é desnecessária, uma vez que o que se discute é se o produto final formado que é a alfa-alumina, formada a partir da calcinação da bauxita, que compõem os produtos propante, coríndon artificial para fluxo de solda e coríndon artificial vc, pode ser denominado

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *e classificado como coríndon artificial, entendo que não houve prejuízo a procura da verdade material e da motivação da decisão conforme alegado pela interessada.*

Concordo com os termos expostos pela DRJ. Com efeito, os argumentos apresentados em detalhes ao longo do relatório da fiscalização deixam claro que a análise realizada era suficiente para alcançar as conclusões e a decisão sobre o pedido de restituição, não havendo que se falar em carência de fundamentação ou omissão sobre qualquer argumento que pudesse infirmar a decisão prolatada.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

DA PRELIMINAR DE *REFORMATIO IN PEJUS* E DIREITO ADQUIRIDO: DA IMPOSSIBILIDADE DE A AUTORIDADE FISCAL RETIFICAR A DECISÃO ANTERIOR

Alega o recorrente que o Despacho Decisório retificador, que revisou a decisão originalmente proferida a seu favor, cancelou o direito creditório originalmente reconhecido, causando-lhe evidente prejuízo. Ressalta que a efetiva restituição dos valores, conforme fl. 387 desses autos, convalidou o ressarcimento autorizado anteriormente, independentemente da forma como se deu o despacho concessor.

Vejamos o seguinte trecho do Recurso Voluntário (fl. 1139):

> *88. Ocorre que, como minuciosamente alegado em sede de Manifestação de Inconformidade, para que a Autoridade Fiscal reveja seus próprios atos, tal como ocorreu no presente caso, o Fisco deve observar as condições específicas dispostas em lei. Errou, portanto, referida r. decisão neste aspecto.*
>
> *89. Isso, porque o artigo 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo federal, disciplina quais as situações em que a Administração poderia revisar os seus atos, como segue:*
>
> *"*Art. 53. **A Administração deve anular seus próprios atos**, quando eivados de vício de legalidade, **e pode revogá-los** por motivo de conveniência ou oportunidade, **respeitados os direitos adquiridos**.*"*
>
> *90. No que diz respeito à Súmula nº 473 do STF, vejamos seu inteiro teor, para que seja possível interpretá-la adequadamente:*
>
> *"***A administração pode anular seus próprios atos**, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; **ou revogá-los**, por motivo de conveniência ou oportunidade, **respeitados os direitos adquiridos**, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*"*
>
> *91. **Da leitura do artigo e da Súmula acima transcritos, verifica-se que a Autoridade Fiscal deve revisar seus atos em duas situações, quais sejam** (i) quando há vício de legalidade, ou (ii) por conveniência ou por oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

Sustenta que no Despacho Decisório que anulou a decisão anterior não foi feita qualquer menção quanto à existência de vícios de legalidade no despacho

DOCUMENTO VALIDADO

Original

retificado. Ao contrário, teria restado evidenciado ter ocorrido apenas uma alteração de entendimento jurídico acerca da classificação fiscal dos produtos. **Nesse contexto, entende que estaria rechaçada a primeira hipótese autorizadora** para a Autoridade Fiscal revisar seus próprios atos, pois não se tratou de ato ilegal, não podendo, portanto, cogitar-se de anulação de ato administrativo como pretendeu, indevidamente, a decisão recorrida.

Quanto à segunda hipótese, o recorrente faz a seguinte afirmação, textualmente, em seu Recurso Voluntário (fl. 1142):

> *103. No que tange à segunda hipótese, a Autoridade Fiscal pode revisar seus atos por conveniência ou por oportunidade. Contudo, a legislação não concede uma "carta em branco" para a Administração Pública, eis que os atos administrativos podem ser revistos, mas desde que seja respeitado o direito adquirido.*
>
> ***104. Apesar de não estarmos tratando de revogação de ato administrativo, conforme claramente indicado na r. decisão recorrida, a Recorrente passa a esclarecer que, ainda que fosse o caso, não haveria como ser aplicada a revogação no caso concreto**.*
>
> *105. No presente caso, a RFB reconheceu o direito creditório da Requerente. Isto é, a Autoridade Fiscal reconheceu direito em favor da Requerente, valor este que já houvera sido restituído (fl. 387). Contudo, pretende a d. Fiscalização, no presente momento, pedir de volta valor devidamente restituído à Recorrente.*
>
> *106. Assim, por conta da vedação expressa contida no artigo 53 da Lei nº 9.784/99 e na Súmula nº 473 do STF, a Autoridade Fiscal está proibida de revisar despacho decisório originalmente prolatado para reconhecer direito creditório, eis se tratar de direito adquirido que, posteriormente, resultou devidamente consumado.*
>
> *107. Com efeito, não poderia a d. Fiscalização, a qualquer mudança de entendimento jurídico de determinada matéria simplesmente voltar atrás em suas decisões, alegando questões de conveniência e oportunidade. Tal procedimento feriria à morte o princípio da segurança jurídica do contribuinte.*

Como se vê, o próprio recorrente afirma expressamente que não se trata de revogação de ato administrativo, mas, **ainda que fosse**, afirma que já teria direito adquirido. Trata-se de mera hipótese, conjectura aventada pelo recorrente. Logo, não há qualquer razão para se questionar a existência, no presente caso, de direito adquirido, razão pela qual entendo que a conversão do julgamento em diligência se mostrou medida totalmente desnecessária.

Quanto à inexistência de vícios de legalidade no despacho retificado, observo que o recorrente se equivoca na interpretação da legislação. Ora, se ele mesmo afirma que houve "*uma alteração de entendimento jurídico acerca da classificação fiscal dos produtos*". Assim sendo, com a classificação fiscal que a Autoridade Tributária entende ser a correta, nada havia a ser restituído ao contribuinte; caso não anulasse o 1º Despacho Decisório e exigisse a devolução da importância paga indevidamente, estaria sendo permitido o enriquecimento ilícito do contribuinte, o que é vedado pela legislação tributária.

DOCUMENTO VALIDADO

Uma vez que a legislação tributária estabelece que a classificação fiscal dos bens deve ser realizada segundo o que determinam a NCM e as NESH, e o Auditor-Fiscal verifica que estas normas legais conduzem a uma classificação da mercadoria em código diferente daquele utilizado pelo contribuinte, resta materializada uma ilegalidade, pois não foi seguido o que determina a legislação de regência da matéria.

A Lei nº 5.172/66 (CTN), em seu art. 142, determina que a Autoridade Administrativa, tomando conhecimento de infrações tributárias, tem o dever de agir, sob pena de responsabilização funcional:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*
>
> *Parágrafo único.* ***A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória****, sob pena de responsabilidade funcional.*

O Auditor-Fiscal não poderia, sob nenhuma hipótese, constatar que a restituição efetivada era indevida (já que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, em seu entender, estava incorreta) e, mesmo assim, não adotar nenhuma providência. Agiu corretamente ao anular o ato ilegal (1º Despacho Decisório) e exarar nova decisão.

Sendo o caso de anulação de seus próprios atos, por estarem eivados de vício de legalidade, não há que se falar em direitos adquiridos, conforme determina a Súmula nº 473 do STF:

> *A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais,* ***porque deles não se originam direitos****; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*

Evidentemente, a aferição da ilegalidade é passível de contestação pelo contribuinte, conforme determinam os princípios do contraditório e da ampla defesa. Caso a decisão administrativa seja revertida, a questão é de improcedência do 2º Despacho Decisório, mas não de sua anulação. Se não fosse assim, todos os despachos decisórios e autos de infração que são posteriormente julgados improcedentes seriam hipóteses de nulidade, o que seria verdadeiramente absurdo.

Deve ser ressalvado, no entanto, que essa possibilidade de anulação de uma decisão para que outra seja preferida precisa ter um limite temporal, pois o contribuinte não pode ficar eternamente à mercê de uma mudança de entendimento do Fisco. Apesar de não existir prazo para a análise do pedido de restituição (não existe uma "homologação tácita", como ocorre nos casos de declaração de compensação), há prazo para que a Administração Tributária anule

DOCUMENTO VALIDADO

seus próprios atos, conforme art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999 (de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72):

> *Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários* ***decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados****, salvo comprovada má-fé.*

No presente caso, o Pedido de Restituição consta do PER n° 04790.73160.280317.1.1.17-4905 (fls. 02 a 266), que foi entregue em 28/03/2017. O deferimento do pedido foi comunicado ao contribuinte por meio da Informação nº 1/2018-RFB/DRF/PCS/SAORT em 23/01/2018 (fl. 1124), e o Despacho Decisório nº 100/2019-RFB/VR06A/DICRED/RESSARC, que reverteu a 1ª decisão, foi cientificado ao contribuinte em 11/06/2019. **Portanto, não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional**.

O art. 142 do CTN também torna improcedente a tese de revogação do ato por conveniência e oportunidade; se o parágrafo único determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, não há como a Autoridade Tributária negar a restituição por razões de "conveniência e oportunidade", o que pressupõe a existência de discricionariedade no ato, sendo que a atividade administrativa do Auditor-Fiscal é vinculada e obrigatória. É absolutamente inverossímil afirmar que esta autoridade administrativa possa decidir se é "conveniente e oportuno" restituir ao contribuinte o que ele pagou a maior ou indevidamente.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar de impossibilidade de a autoridade fiscal retificar a decisão anterior.

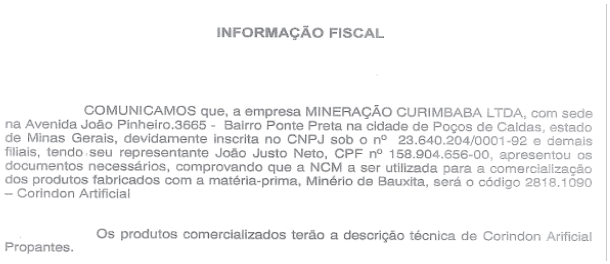
DA PRELIMINAR DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO E DA SUPOSTA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 146 E 149 DO CTN

Alega o recorrente que obteve, antes de proceder à reclassificação fiscal de seus produtos, autorização expressa da DRF de Uruguaiana/RS para tanto. No mesmo sentido, os próprios despachos decisórios concessivos dos ressarcimentos foram expressamente fundamentados nestas reclassificações fiscais realizadas.

Afirma, ainda, que a única possibilidade que autorizaria a prolação de novo despacho decisório, com motivação distinta daquela posta no despacho decisório originário, seria em alguma das hipóteses do artigo 149 do CTN, que são semelhantes às previstas na Lei nº 9.784/99 já mencionadas e que, como já demonstrado, não se verificam no presente caso.

Em relação à suposta autorização expressa da DRF de Uruguaiana/RS, vejamos o que consta do documento anexado aos autos pelo contribuinte, à fl. 422:

DOCUMENTO VALIDADO



INFORMAÇÃO FISCAL

COMUNICAMOS que, a empresa MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA, com sede na Avenida João Pinheiro.3665 - Bairro Ponte Preta na cidade de Poços de Caldas, estado de Minas Gerais, devidamente inscrita no CNPJ sob o nº 23.640.204/0001-92 e demais filiais, tendo seu representante João Justo Neto, CPF nº 158.904.656-00, apresentou os documentos necessários, comprovando que a NCM a ser utilizada para a comercialização dos produtos fabricados com a matéria-prima, Minério de Bauxita, será o código 2818.1090 – Corindon Artificial

Os produtos comercializados terão a descrição técnica de Corindon Arificial Propantes.

Verifica-se, de imediato, que o documento acima apenas atesta que o contribuinte "*apresentou os documentos necessários comprovando que a NCM a ser utilizada para a comercialização (...) será o código 2818.1090*", o que é bastante diferente de afirmar que "a classificação fiscal correta para o produto X é o código Y". A DRF de Uruguaiana/RS em momento algum se manifestou sobre a classificação adota pelo contribuinte ser certa ou errada, apenas atestou que "foram apresentados documentos comprovando que o contribuinte iria utilizar aquele código", sem afirmar se concordava ou não.

Como se pode verificar, a simplicidade do documento acima colacionado demonstra que não houve qualquer análise da Unidade Local da RFB sobre a classificação fiscal da mercadoria. O contribuinte busca se apegar a um documento aleatório, que claramente não foi produzido com o objetivo de analisar a correção do código NCM utilizado, mas tão somente para atestar a entrega de documentos, para tentar comprovar que a RFB teria, supostamente, emitido uma "autorização expressa para proceder à reclassificação fiscal de seus produtos" confirmando a correção do procedimento adotado.

Quisesse o contribuinte obter um documento desta natureza, que conferisse certeza ao procedimento de reclassificação fiscal (adotado pela própria recorrente, diga-se de passagem) deveria ter aberto um processo de solução de consulta, conforme previsto na legislação, para obter uma decisão formal da Administração Tributária sobre o assunto.

Entretanto, conforme consta em seu Recurso Voluntário, à fl. 1114, não foi esse o procedimento adotado:

> *9. **É verdade que, por algum tempo, a Recorrente adotou a NCM do minério da bauxita (Capítulo 26), exportando seus produtos como se fossem não tributados (NT)**. Todavia, **depois de trabalhos técnicos e merceológicos, concluiu que estava procedendo de forma errônea** pois, efetivamente, transforma a matéria prima (bauxita) em um produto inteiramente novo, com alto grau de industrialização.*
>
> *10. A mudança de posicionamento a levou a ter direito ao ressarcimento de créditos do REINTEGRA e do IPI.*
>
> *11. **Antes de pleitear tais créditos, a Recorrente agiu com transparência e na mais estrita conformidade com a Lei**: **(i) comunicou a mudança das NCMs (2013)**; **(ii) aguardou uma autorização efetiva para que pudesse alterar as NCMs (2014)**; (iii) efetuou pedidos de ressarcimento (2017); (iv) obteve Despachos Decisórios favoráveis (2017); (v) solicitou restituições em espécie (2017); (vi) teve seu pedido autorizado (2017) e, em muitos casos, como o presente, efetivamente recebeu os*

DOCUMENTO VALIDADO

> *valores restituídos (2018); até que, como era de se esperar (vii) muitos dos processos de restituição foram devidamente arquivados, como ocorreu com o caso em tela (2018).*
>
> *12. Assim, a Recorrente estava bastante tranquila quanto à correção de seu novo entendimento quanto à NCM e de seu procedimento para pleito dos créditos, da mesma forma como estava segura de que seriam mantidos os seus direitos adquiridos e atos jurídicos perfeitos e acabados, os quais obteve após o devido processo legal, de acordo com o estrito cumprimento da Lei.*

Como demonstram os excertos acima colacionados, a decisão de alterar a classificação dos seus produtos partiu exclusivamente do contribuinte. Se alguém promoveu uma "alteração de critério jurídico", foi o contribuinte, e não a Fazenda Nacional. E ao invés de formalizar um processo de consulta junto ao órgão dotado de competência exclusiva para decidir sobre classificação fiscal, preferiu realizar "trabalhos técnicos e merceológicos" por sua própria conta e risco.

Vejamos, a seguir, o que consta da legislação sobre a classificação fiscal de mercadorias nos códigos da NCM. A Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

> *Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*
>
> *(...)*
>
> *XVIII - **a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei**;*
>
> *(...)*
>
> *Art. 146. Cabe à lei complementar:*
>
> *I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*
>
> *II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*
>
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *(...)*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

> *Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)

*Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.***

O dispositivo legal que define as áreas de competência da Administração Fazendária é a Lei nº 9.003, de 1995:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal, órgão central de direção superior de atividade específica do Ministério da Fazenda, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, tem por finalidade a administração tributária da União.

Art. 2º Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.

(...)

Art. 8º O regimento interno da Secretaria da Receita Federal será aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, estabelece o seguinte:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

*XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar **as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria**;*

(...)

Art. 129. À Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana compete:

(...)

*III - coordenar e supervisionar as **atividades relativas à classificação fiscal de mercadorias, inclusive quanto ao desenvolvimento e implementação de nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias;*

(...)

*Art. 144. À Divisão de Nomenclatura e Classificação Fiscal - Dinom compete coordenar, orientar e avaliar **as atividades concernentes à nomenclatura e classificação fiscal**.*

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de

DOCUMENTO VALIDADO

06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

> ***Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:***
>
> *I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e* ***em caráter privativo****:*
>
> ***a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;***
>
> ***b) elaborar e proferir decisões*** *ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como* ***em processos de consulta****, restituição ou compensação de tributos e contribuições* ***e de reconhecimento de benefícios fiscais****;*
>
> ***c) executar procedimentos de fiscalização****, praticando os atos definidos na legislação específica,* ***inclusive os relacionados com o controle aduaneiro****, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*
>
> *(...)*
>
> ***e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;***
>
> ***II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.***

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

> *O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:*
>
> *Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.*
>
> *(...)*
>
> *LIVRO V*
>
> *DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS*
>
> *TÍTULO I*
>
> *DO DESPACHO ADUANEIRO*
>
> *CAPÍTULO I*
>
> *DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO*
>
> *(...)*
>
> *Seção V*
>
> *Da Conferência Aduaneira*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *Art. 564.* ***A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar*** *o importador, verificar a mercadoria e* ***a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal****, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.*
>
> *(...)*
>
> *CAPÍTULO VI*
>
> *DO PROCESSO DE CONSULTA*
>
> *Art. 790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária* ***e a classificação fiscal de mercadoria****, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).*
>
> *(...)*
>
> *§3º* ***A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias*** *será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).*

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

> *Art. 48.* ***No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única****.*
>
> *§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:*
>
> ***I - a unidade central****; ou*
>
> *II - a unidade descentralizada.*
>
> *§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.*
>
> *§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.*
>
> *§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 50.* ***Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições*** *dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e* ***do art. 48 desta Lei****.*
>
> *§ 1º* ***O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias****.*
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

> *§ 4º* ***O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias****, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL,* ***será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48****.*

O Decreto nº 70.235/72, por sua vez, determina o seguinte:

> *Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.*
>
> *§ 1°* ***Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos****.*
>
> *(...)*
>
> *CAPÍTULO II*
>
> ***Do Processo da Consulta***
>
> *(...)*
>
> ***Art. 54. O julgamento compete****: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)*
>
> *(...)*
>
> *III - Em instância única, ao* ***Coordenador do Sistema de Tributação****, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:*
>
> ***a) sobre classificação fiscal de mercadorias****;*

Como resta demonstrado, o processo de consulta possui rito processual próprio, estabelecido em lei. O contribuinte não pode equiparar a tal procedimento uma mera "comunicação", como afirma em seu Recurso Voluntário. O documento citado pelo recorrente foi anexado às fls. 419/420 deste processo; da sua leitura, observa-se que não há qualquer questionamento à Administração Tributária. Nem sequer pode ser considerado como exercício do direito de petição, pois nele não consta pedido algum, mas tão somente uma "comunicação":

> Com a alteração da Classificação da NCM de seu produto final de Não Tributado (NT) para alíquota 0, o contribuinte declara que não houve qualquer prejuízo a Receita Federal.
>
> Diante do exposto a empresa **COMUNICA** que a partir de 20/12/2013 passará a utilizar a NCM 2818.10.90 para os seus produtos finais que utilizem o processo de industrialização descrito acima.
>
> Poços de Caldas, Minas Gerais 20 de dezembro de 2013

Além disso, consta do excerto acima colacionado a informação de que "não houve qualquer prejuízo à Receita Federal", o que é nitidamente falso, tendo em vista o que consta deste processo, no qual o contribuinte se utiliza da reclassificação por ele promovida para pleitear créditos do REINTEGRA.

Outra questão de destaque é que o contribuinte afirma que "*Antes de pleitear tais créditos, a Recorrente agiu com transparência e na mais estrita conformidade com a Lei: (i) comunicou a mudança das NCMs (2013); (ii) aguardou uma autorização*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

efetiva para que pudesse alterar as NCMs (2014)"; no entanto, a comunicação foi feita à unidade da RFB de Poços de Caldas, que não se manifestou sobre o assunto, e nem poderia fazer diferente, já que não foi instada pelo contribuinte a se manifestar, mas tão somente foi "comunicada" das alterações.

Por outro lado, a autorização que o contribuinte afirma que aguardou e que se deu em 2014 foi o já discutido "ateste" no recebimento de documentos enviados pelo contribuinte, onde não consta autorização alguma. Mostra-se de pouca credibilidade a tese, tendo em vista que a "comunicação" foi feita à DRJ - Poços de Caldas, mas a suposta "autorização" foi "emitida" pela DRF- Uruguaiana. O contribuinte busca "misturar" documentos variados e aleatórios para confirmar suas afirmações, quando o correto teria sido iniciar um processo de consulta.

Da mesma forma, os despachos decisórios eletrônicos emitidos em nada afirmaram expressamente, de forma a firmar um critério jurídico, que a classificação fiscal está correta. Pelo contrário, sabe muito bem o contribuinte que tal atividade não pode ser realizada por um programa de informática, que realizada verificações básicas, como batimento de notas fiscais, CNPJs e declarações (DCTF, DACON, etc), inclusive partindo da premissa (que pode ser falsa ou verdadeira) de que as informações prestadas pelo contribuinte estão corretas.

Portanto, em condusão, constatando-se que nenhum critério foi firmado pela Administração Tributária, não há como se falar em "alteração de critério jurídico", nos termos do art. 146 do CTN.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de alteração do critério jurídico.

DA PRELIMINAR DE FALTA DE PREVISÃO DE REFORMA DE DESPACHO DECISÓRIO – DA PRECLUSÃO CONSUMATIVA

Alega o recorrente que ocorreu a predusão consumativa do direito de retificar a primeira decisão proferida pela Autoridade Fiscal, visto que, após sua prolação, a Recorrente entendeu por bem concordar com a decisão proferida pela Fiscalização, extinguindo a discussão administrativa, tanto por parte da Recorrente, quanto por parte da Fiscalização, o que levou seus créditos à efetiva disponibilização, por meio de restituição.

Sustenta que a primeira análise ocorreu de forma legítima e regular, não havendo qualquer vício quanto à sua emissão, sendo, portanto, definitiva. Neste sentido, contata-se que a primeira decisão proferida pela Autoridade Fiscal foi terminativa pois, ao consultar os andamentos dos presentes autos no sistema COMPROT, verifica-se que os autos foram remetidos ao arquivo eletrônico antes mesmo da restituição dos valores reconhecidos pela Autoridade Fiscal.

Apesar da irresignação do recorrente, não lhe assiste razão. Com efeito, verifica-se que o contribuinte, neste tópico, volta a abordar a mesma questão já discutida em tópicos precedentes. O STF já decidiu pela obrigação da Administração revisar seus atos, na forma das Súmulas nº 346 e 473:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *Súmula 346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.*
>
> *Súmula 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.*

Estando a Administração Pública dentro do prazo de 05 anos, a contar da publicação do ato, é possível a sua anulação, conforme art. 54 da Lei nº 9.784/99 (de aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72):

> *Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários* ***decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados****, salvo comprovada má-fé.*

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por falta de previsão legal para a reforma de despacho decisório.

DO DIREITO

Em relação ao mérito da causa, devo destacar que esta mesma matéria, deste mesmo recorrente, foi objeto de julgamento em sessão presencial de Novembro de 2022, onde foram analisados recursos voluntários sob a relatoria da Conselheira Cynthia Elena de Campos. A decisão foi tomada à unanimidade. Tendo em vista que não mudei meu entendimento sobre o tema, adoto, como minhas razões de decidir, os fundamentos expostos pela ilustre conselheira em seu voto, consignado nos Acórdãos nº :

> *4. Mérito*
>
> *Com relação ao mérito, a DRJ de origem delimitou a controvérsia deste litígio à apuração da classificação do produto final "coríndon artificial".*
>
> *Argumenta a Recorrente pela correção da classificação fiscal sob o Código NCM 2818.10.90, adotada pela Mineração Curimbaba.*
>
> *Para tanto, apresentou nos autos Pareceres Técnicos emitidos por professores da Universidade de São Paulo (USP) e da Universidade Federal de São Carlos (UFSCAR), os quais, após visitas às instalações fabris da Recorrente, coleta de amostras e análises com os equipamentos de tais universidades, se posicionaram, tecnicamente, que o "Propante Cerâmico", "Coríndon Artificial Fluxo de Solda", "Coríndon Artificial VC" e "Bauxita Ativada" não podem ser considerados um minério, pois consistem em produtos industrializados.*
>
> *Argumentou, ainda, que com relação aos "Propantes Cerâmicos", após novos estudos, constatou que, embora o produto possua, em sua composição, cristais de coríndon, de forma majoritária, o produto constitui típico exemplo de produto cerâmico, em razão das etapas peculiares para sua produção (em especial, a conformação e a cozedura), motivo pelo qual teria classificação mais adequada na posição 6909 do Sistema Harmonizado, a qual, de todo modo, está incluída dentre*

DOCUMENTO VALIDADO

as posições que conferem, aos exportadores, direito a ressarcimento pelo Reintegra.

Com isso, caso não se tratasse de um produto cerâmico, a posição 2818, certamente, seria mais correta que a posição 2606.

Para tanto, cita as Soluções de Consulta nºs 45, 46 e 47, todas proferidas em 9 de outubro de 2014, pelas quais a própria Receita Federal se posicionou pela aplicação da posição 6909 a esferas de cerâmica técnica de alumina sinterizada, semelhantes aos Propantes Cerâmicos.

No mesmo sentido, a prática internacional também leva à conclusão de que a posição adequada para tal produto é a de número 6909, como se observa na classificação adotada por autoridades norte-americanas e comerciantes chineses.

Concluiu a defesa que, de todo modo, para o Propante Cerâmico, tanto a posição 2818 quanto a 6909 propiciam o direito ao ressarcimento pelo Reintegra e, sobre a Bauxita Ativada, restou demonstrado que se trata de um material mineral ativado, obtido por processo de calcinação controlado, com temperatura de 900ºC, sem que haja a formação de alfa-alumina (coríndon artificial), tendo sido formada apenas a estrutura cristalina gamma-alumina, de modo que a posição 3802 da NCM lhe seria a mais adequada, referente a "Carvões ativados; matérias minerais naturais ativadas; negros de origem animal, incluindo o negro animal esgotado".

O i. Julgador de primeira instância manteve a conclusão da DRF de origem, classificando o "coríndon artificial" no Código NCM 2606.00.12, considerando que:

A análise realizada no Relatório de Classificação Fiscal, que traz as considerações técnicas do produto, químicas e mineralógicas obtidas a partir de análise dos laudos técnicos realizados pela IPT e pelo Instituto Falcão Bauer, é perfeita e concisa, englobando todos os aspectos que levam a classificar os produtos fabricados pela interessada na posição 2606 da NCM. Reitere-se que excluindo a bauxita ativada, a análise serve para todos os produtos fabricados pela interessada, pois todos são obtidos a partir da calcinação da bauxita e formam a (alfa alumina).

Com relação a nova classificação no Código NCM 6909, consta no v. Acórdão recorrido a seguinte conclusão:

Sobre a alegação da interessada de que a melhor classificação dos propantes estaria na posição 6909, entendo que (i) o pedido de Reintegra não foi feito com base na referida posição da NCM, sendo feito com base na posição 2818, sobre a qual foi feita a análise e o indeferimento do pleito de restituição do crédito de Reintegra e assim a nova classificação fiscal sugerida na posição 6909, é matéria que não se encontra na decisão recorrida, e nestes termos, não merece melhor análise, (ii) tal alegação mereceria análise no pleito de restituição e não na manifestação de inconformidade e (iii) contudo, conforme já reiterado nesta decisão, entendo que a correta classificação fiscal dos produtos fabricadas pela interessada, encontra-se na posição 2606 da NCM.

Neste ponto, concordo com o i. Julgador de primeira instância, tendo em vista que trata-se de nova classificação fiscal, não analisada no Despacho Decisório objeto de contestação, motivo pelo qual a controvérsia inicialmente deve ser levada à análise da DRF de origem.

DOCUMENTO VALIDADO

Segundo consta nos autos, a utilização do produto denominado "propante cerâmico" é destinada para aplicação em fissuras de extração de petróleo ou fraturas subterrâneas, para resistir à pressão do subsolo e, assim, aumentar o rendimento das jazidas, conforme imagem abaixo:

Por sua vez, tem-se que a controvérsia objeto deste litígio versa sobre a aplicação dos seguintes Códigos sobre os produtos "Propante Cerâmico", "Coríndon Artificial Fluxo de Solda", "Coríndon Artificial VC" e "Bauxita Ativada".

CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA CONTRIBUINTE	*CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO*
NCM 2818.10.90 *Seção VI - Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas* *28 - Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou de isótopos.* *2818 - Corindo artificial, de constituição química definida ou não; óxido de alumínio; hidróxido de alumínio.* *2818.10 - Corindo artificial, de constituição química definida ou não* *2818.10.90 - Outros*	*NCM 2606.00.12* *Seção V – Produtos minerais* *26 – Minérios, escórias e cinzas* *2606 - Minérios de alumínio e seus concentrados.* *2606.00 – Bauxita* *2606.00.12 - Calcinada*

Os argumentos da Fiscalização e da Contribuinte, que justificam as classificações defendidas são os seguintes:

FUNDAMENTOS DA CONTRIBUINTE	*FUNDAMENTOS DA FISCALIZAÇÃO*
PRODUTO: Propante Cerâmico/Coríndon Artificial – NCM 2818.10.90	*PRODUTO: Bauxita Calcinada – Minério de Alumínio Calcinado – NCM 2606.00.12*

DOCUMENTO VALIDADO

LAUDOS PERICIAIS: *Parecer Técnico 20 447-301 de 26/04/2012 do IPT;* *Laudos Periciais USP, UFCAR e Grupo Assist;* *Carta Patente INPI;* *Relatório elaborado por Lipow Oil Associates, LLC.* *CONCLUSÕES:* *Processo Industrial: Calcinação, secagem, moagem e britagem;* *O metal extraído da bauxita é o alumínio. Normalmente, o alumínio é extraído pela aplicação do processo Bayer, que envolve, entre outras, a etapa de purificação da bauxita, para eliminação das impurezas e, eventualmente, uma calcinação a baixa temperatura;* *Todos os produtos fabricados pela Requerente são objeto de tratamento térmico de calcinação e/ou sinterização. Calcinação e sinterização são processos térmicos distintos que promovem alterações de composição química e estrutura cristalográfica distintas, além de outras especificidades;* *No processo de calcinação há a formação de coríndon artificial (alfa-alumina), a depender da temperatura alcançada;* *Fase alfa da alumina (coríndon), desejável para os produtos fabricados pela Recorrente, começa a ser formada a partir da exposição da bauxita a temperaturas de 900ºC, sendo que a fase alfa da alumina atinge seu máximo teor (75% em peso) a 1200ºC;*	*LAUDOS PERICIAIS:* *Laudo de Análise nº 183/2019-1.0 - Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos;* *Laudo de Análise nº 184/2 019-1.0 - Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer.* *CONCLUSÕES:* *Após as reclassificações efetuadas pela própria empresa de bauxita calcinada para coríndon artificial, passou a atribuir outros nomes comerciais para seus produtos sem que houvesse qualquer alteração em seus processos industriais, por exemplo,* *Sinterblast = coríndon artificial sinterblast.* *Bauxita calcinada = coríndon artificial.* *Special activated BX = Special activated artificial coríndon red grão.* *O próprio laudo de classificação faz referência à NESH da TIPI citando que o coríndon artificial resulta da fusão do óxido de alumínio em forno elétrico, o óxido de alumínio seria, nesse caso, a alumina que funde a 2.038 °C;* *Composição química aproximada:* *Bauxita in natura grau não metalúrgico – Composição química - 50% de Al2O3, de 5% a 7% de SiO2, 2,5 de Fe2O3 e 4% de TiO2;* *Bauxita in natura grau metalúrgico – Composição química - acima de 48% de Al2O3, menor que 4% de SiO2 reativa, de 11 a 12% de Fe2O3 e máximo de 3,75% de TiO2 com densidade relativa de 3,1;* *Bauxita calcinada – Composição química aproximada - 60 a 80% de Al2O3, 6 a 8 % de SiO2, 8 a 15% de*

DOCUMENTO VALIDADO

Foi comprovado que o Propante Cerâmico se trata de um produto industrializado, com aplicação técnica altamente avançada em fraturas hidráulicas, sendo integralmente destinado ao setor de óleo e gás.	*Fe_2O_3, de 2 a 4% de TiO_2.* *A empresa passou a denominar a Bauxita Calcinada como Coríndon Artificial após reclassificação fiscal, sem qualquer alteração do processo industrial que a justificasse.*

Entendeu a Fiscalização que a composição química demonstrada é exatamente a dos produtos fabricados pela empresa Curimbaba e que passou a denominar-se corindon artificial após reclassificação fiscal, sem qualquer alteração do processo industrial que justificasse tal reclassificação.

Todavia, colaciono abaixo o resumo do processo industrial, apresentado pela defesa:

Cumpre destacar que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

A RGI/SH 1 dispõe que 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, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH nº 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas. Pelo § único do art. 1º do Decreto nº 435/1992, elas "*constituem elemento subsidiário de caráter fundamental 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, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome*".*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Na análise do presente caso, chamo a atenção às Notas Legais do Capítulo 26, que assim delimitam o enquadramento nesta classificação fiscal:

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

*2.- Na acepção das **posições 26.01** a **26.17**, consideram-se "minérios" os minérios das espécies mineralógicas efetivamente utilizados em metalurgia, para a extração de mercúrio, dos metais da posição 28.44 ou dos metais das Seções XIV ou XV, mesmo destinados a fins não metalúrgicos, mas desde que não tenham sido submetidos a preparações diferentes das normalmente reservadas aos minérios da indústria metalúrgica. (sem destaques no texto original)*

O i. Julgador de primeira instância entendeu que "a definição de minério está muito mais vinculada a sua exploração econômica, do que ao fato de ser um produto natural ou transformado".

Concluiu ainda que:

Da referida nota de capítulo, observa-se que os minérios das espécies mineralógicas efetivamente utilizados em metalurgia, como é o caso da bauxita, quando sofrem transformações que sejam resultantes de preparações/processos utilizados em metalurgia, mesmo transformados devem ser classificados como minérios no capítulo 26 da TEC.

Além disso, a referida nota mostra que nela estão inclusos as espécies efetivamente utilizadas em metalurgia, mesmo destinados a fins não metalúrgicos, como a bauxita no caso em análise.

(...)

Do exposto no texto explicativo da nota 2 (NESH) do capítulo 26, fica claro que o produto resultante da calcinação de um minério como a bauxita, mesmo com alteração química do mesmo, classifica-se no capítulo 26, como minérios.

Vejamos as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), referente ao Capítulo 26:

CONSIDERAÇÕES GERAIS

*As **posições 26.01** a **26.17** abrangem UNICAMENTE os minérios metalúrgicos e seus concentrados que:*

A) Sejam das espécies mineralógicas efetivamente utilizadas em metalurgia, para a extração dos metais das Seções XIV ou XV, do mercúrio ou dos metais da posição 28.44, mesmo que se destinem a fins não metalúrgicos, e

B) Não tenham sofrido tratamentos diferentes daqueles a que normalmente são submetidos os minérios da indústria metalúrgica.

O termo "minérios" designa os compostos metálicos associados a substâncias com as quais se formaram na natureza e com as quais são extraídos. Também designa os metais no estado nativo envolvidos pela sua ganga (por exemplo, areias metalíferas).

DOCUMENTO VALIDADO

Na maior parte das vezes, os minérios só são objeto de comércio depois de "preparados" com vista a operações metalúrgicas subsequentes. Entre os tratamentos de preparação, os mais importantes são os que visam à concentração do minério.

*O termo "concentrados" designa, na acepção das **posições 26.01** a **26.17**, os minérios que sofreram tratamentos especiais com o fim de eliminar total ou parcialmente as substâncias estranhas, seja porque possam prejudicar as operações metalúrgicas ulteriores, seja por motivos de economia de transporte.*

Os tratamentos admitidos no âmbito das posições 26.01 a 26.17 podem compreender operações físicas, físico-químicas ou químicas, desde que sejam normalmente efetuadas para preparar os minérios com vistas à extração de metais. Com exceção das modificações ocorridas devido à calcinação, à ustulação ou ao cozimento (com ou sem aglomeração), tais operações não devem modificar a composição química do composto de base que dá origem ao metal desejado.

Entre as operações físicas ou físico-químicas podem citar-se a trituração, a moagem, a separação magnética, a separação gravimétrica, a flotação, a triagem, a classificação, a aglomeração de pós (por exemplo, por sinterização ou peletização) em grãos, bolas, briquetes, mesmo com a adição de pequenas quantidades de aglutinantes, a secagem, a calcinação, a ustulação oxidante, a ustulação redutora, etc. Pelo contrário, não se admitem a ustulação sulfatante, a ustulação cloretante e semelhantes.

As operações químicas destinam-se a eliminar (por exemplo, por solução) as matérias prejudiciais.

*Excluem-se os concentrados de minérios obtidos por tratamentos, que não sejam a calcinação ou a ustulação, que modifiquem a composição química ou a estrutura cristalográfica do minério de base (geralmente **Capítulo 28**). O mesmo acontece com os produtos mais ou menos puros obtidos por mudanças sucessivas do estado físico (cristalização fracionada, sublimação, etc.), mesmo que a composição química do minério de base não tenha sido modificada.*

Dos minérios das posições 26.01 a 26.17 extraem-se industrialmente:

1) Os metais preciosos na acepção do Capítulo 71 (prata, ouro, platina, irídio, ósmio, paládio, ródio e rutênio).

2) Os metais comuns na acepção da Seção XV (ferro, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco, estanho, tungstênio (volfrâmio), molibdênio, tântalo, cobalto, bismuto, cádmio, titânio, zircônio, antimônio, manganês, cromo, germânio, vanádio, berílio (glucínio), gálio, háfnio, índio, nióbio (colômbio), rênio e tálio).

3) O mercúrio da posição 28.05.

4) Os metais da posição 28.44.

Em certos casos, extraem-se deles ligas de metais, tais como o ferromanganês e o ferrocromo.

Ressalvadas as disposições em contrário, os minérios e concentrados constituídos por mais de uma espécie mineralógica são classificados nas posições 26.01 a 26.17,

DOCUMENTO VALIDADO

conforme o caso, por aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b) ou, se esta for inoperante, por aplicação da Regra 3 c).

*Excluem-se das **posições 26.01** a **26.17**:*

a) Os compostos naturais dos metais acima designados:

1º) Quando se encontrem incluídos noutra posição (por exemplo: as piritas de ferro não ustuladas (posição 25.02), a criolita e a quiolita, naturais (posição 25.30)).

2º) Quando não sejam industrialmente utilizados para extração desses metais (por exemplo, as terras corantes e a alunita ou pedra de alúmen (pedra-ume) (posição 25.30), as pedras preciosas ou semipreciosas (Capítulo 71)).

b) Os minérios utilizados atualmente para a extração do magnésio, ou seja, a dolomita (posição 25.18), a magnesita ou giobertita (posição 25.19) e a carnalita (posição 31.04).

c) Os compostos naturais dos metais alcalinos ou alcalinoterrosos da posição 28.05 (sódio, lítio, potássio, rubídio, césio, cálcio, estrôncio, bário), em especial o cloreto de sódio (posição 25.01), a baritina e o witherite (posição 25.11), o espato-da-islândia, a aragonita, a estroncianita e a celestita (posição 25.30).

d) Os metais no estado nativo, ou seja, as pepitas, grãos etc. e as ligas naturais, separadas da sua ganga, que se classificam nas Seções XIV ou XV.

e) Os minérios dos metais das terras raras da posição 25.30. (sem destaques no texto original)

Por sua vez, as Notas Explicativas da Posição 28.18 assim delimitam o enquadramento nesta classificação fiscal:

28.18 - Corindo artificial, de constituição química definida ou não; óxido de alumínio; hidróxido de alumínio.

NOTA EXPLICATIVA

(Ver também as Considerações Gerais do Subcapítulo IV)

A.- CORINDO ARTIFICIAL, QUIMICAMENTE DEFINIDO OU NÃO

*O corindo artificial resulta da fusão do óxido de alumínio em forno elétrico. O óxido de alumínio pode conter pequenas quantidades de outros óxidos (óxidos de titânio, óxido de cromo, por exemplo), quer provenientes de produtos primários (bauxita ou alumina), quer adicionados para, por exemplo, melhorar a dureza do grão fundido ou modificar a cor. Todavia, estão excluídas as misturas mecânicas do corindo artificial com outras substâncias, tais como o dióxido de zircônio (**posição 38.24**).*

O corindo artificial apresenta-se em pedaços ou em massas, triturados ou em grãos; resiste melhor que a alumina à ação do ar e aos ácidos, sendo particularmente duro. Utiliza-se como abrasivo, na fabricação de aglomerados refratários (misturas de corindo com argilas puras refratárias ou com silicatos de alumínio anidros, tais como a mulita e a silimanita), ou de utensílios de laboratórios e na indústria elétrica.

B.- ÓXIDO DE ALUMÍNIO, EXCETO O CORINDO ARTIFICIAL

C.- HIDRÓXIDO DE ALUMÍNIO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O hidróxido de alumínio (alumina hidratada) (Al2O3. 3 H2O) obtém-se da bauxita (mistura que contém hidróxido de alumínio) no decurso da metalurgia do alumínio (ver Nota Explicativa do Capítulo 76, Considerações Gerais).

O hidróxido seco é um pó amorfo, branco, friável e insolúvel em água. O hidróxido úmido apresenta-se em massas gelatinosas (gel de alumina, alumina gelatinosa).

O hidróxido de alumínio emprega-se na preparação de esmaltes cerâmicos, de tintas de impressão, de produtos farmacêuticos, para clarificar líquidos, para carga de tintas, para constituir, em mistura com carvão, as tintas antiferrugem ou, em razão da sua afinidade com as matérias corantes orgânicas, para obtenção das lacas da posição 32.05, como mordente, na fabricação dos corindos artificiais acima mencionados ou dos alúmenes.

Ao hidróxido de alumínio, anfótero, correspondem os aluminatos da posição 28.41.

A presente posição também compreende a alumina ativada, obtida por tratamento térmico controlado das aluminas hidratadas, em resultado do qual perdem a maior parte da água de constituição; a alumina ativada utiliza-se principalmente como agente de adsorção e como catalisador.

Não estão compreendidos nesta posição:

a) O corindo natural, óxido de alumínio natural, e o esmeril, óxido de alumínio que contenha óxido de ferro (posição 25.13).

*b) A bauxita, mesmo lavada e calcinada, mas não purificada por tratamento químico (como o tratamento pela soda) para utilização como eletrólito (**posição 26.06**).*

c) A bauxita ativada (posição 38.02).

d) A alumina em solução coloidal (denominada alumina solúvel) (posição 38.24).

e) O corindo artificial aplicado sobre papel, cartão ou outras matérias (posição 68.05) ou aglomerado sob a forma de mós ou de pedras de afiar ou de polir (posição 68.04).

f) As pedras preciosas ou semipreciosas, óxidos de alumínio naturais (posições 71.03 ou 71.05).

g) As pedras sintéticas à base de óxido de alumínio, tais como as que são constituídas por corindo artificial ou por misturas de alumina com óxido de cromo (rubi artificial), que se classificam nas posições 71.04 ou 71.05. (sem destaques no texto original)

Com relação às formas de tratamentos da bauxita, que normalmente são submetidos os minérios da indústria metalúrgica, assim consta em Relatório Fiscal de e-fls. 243 a 272:

Este capítulo inclui o minério bauxita in natura *e a bauxita tratada termicamente, denominada bauxita calcinada (1.200 a 1.400 °C), podendo ser a bauxita grau metalúrgico e grau não metalúrgico. Esse tratamento térmico envolve a calcinação e pode compreender operações físicas, físico-químicas ou químicas, incluindo a ustulação ou o cozimento com ou sem aglomeração, não devendo modificar a composição química do produto. Nesse caso, a estrutura física do produto pode*

DOCUMENTO VALIDADO

sofrer alterações, podendo, por exemplo, serem utilizados, conforme a própria NESH, processos de trituração, classificação, aglomeração de pós ou em grãos, bolas ou briquetes (sinterização e pelotização), podendo ser adicionados pequenas quantidades de aglutinantes.

O trabalho Introdução ao tratamento de minérios do CETEM define:

Tratamento ou Beneficiamento de Minérios consiste de operações – aplicadas aos bens minerais – visando modificar a granulometria, a concentração relativa das espécies minerais presentes ou a forma, sem, contudo, modificar a identidade química ou física dos minerais. Há autores que defendem um conceito mais amplo para o tratamento de minérios, como sendo um processamento no qual os minerais podem sofrer até alterações de ordem química, resultantes de simples decomposição térmica ou mesmo de reações típicas geradas pela presença do calor. A aglomeração de finos de minérios (briquetagem, sinterização e pelotização), a ustulação e a calcinação são consideradas, dentro desse conceito mais abrangente, como tratamento de minérios. Os termos beneficiamento e tratamento serão usados, neste livro, indistintamente. Na língua inglesa, os termos equivalentes mais utilizados são: "ore/mineral dressing" "ore/mineral beneficiation" e "mineral processing".

Processos iniciais ao se extrair o minério da Lavra: Britagem, peneiramento, moagem, classificação, espessamento, filtragem e secagem. Esse minério é que vai para as usinas de beneficiamento.

Secagem: Processo de eliminação da umidade do minério beneficiado por meio de simples aquecimento a temperaturas ligeiramente acima de 100ºC.

Desidratação: Processo para retirar água de minérios hidratados, também por aquecimento. Reações endotérmicas que ocorrem em temperaturas na ordem de 700 a 800 ºC.

Calcinação: Processo para decomposição de carbonatos metálicos por dissociação direta, produzindo o óxido metálico correspondente e gás carbônico. A temperatura de reação gira em torno de 900 a 1000ºC. Em geral é efetuada em forno tubular e o calor é fornecido pela combustão do carbono.

Ustulação: Consiste essencialmente na oxidação de sulfetos metálicos que geralmente utiliza oxigênio do ar. O objetivo é produzir o óxido metálico correspondente e o dióxido de enxofre.

Pelotização: Processo de aglomeração de materiais finos. Tal processo envolve a moagem, adição de aditivos, aquecimento e a pelotização final por meio de equipamento mecânicos.

Figura 29 – Produto final na pelotização.

Sinterização: Processo de aglomeração de minério que forma o sinter a partir de queima de combustível sólido misturado ao minério. A aglomeração consiste em dar ao minério, já beneficiado e preparado, uma morfologia macroscópica

DOCUMENTO VALIDADO

Original

adequada para permitir um elevado rendimento no processo final de extração. Nesse processo é obtida uma morfologia é obtida quando se sinteriza as pequenas partículas do minério pulverizado com a transformação de blocos consistentes e porosos. É nesse processo que se obtém a granulometria desejada.

Figura 30– Produto da sinterização - Sinter.

Importante ao analisar a classificação da bauxita é conhecer as operações que são admitidas pelas NESH deste capítulo para a obtenção da bauxita calcinada que pode ser apresentada de várias formas e granulometria, conforme apresentamos neste tópico. Todos os processos de produção informados pela empresa Curimbaba são permitidos neste capítulo, em especial, para tratamento da bauxita in natura.

(...)

A bauxita mesmo lavada e calcinada e não purificada por tratamento químico para utilização como eletrólito também está fora deste capítulo, devendo se enquadrar no capítulo 26. Bauxita purificada é aquela obtida pelo processo bayer para produção de alumina pura, como já explicamos. Se for purificada e submeta à calcinação será alumina calcinada e se enquadrará neste capítulo.

No caso do coríndon artificial a NESH define que é o produto obtido da fusão do óxido de alumínio (alumina pura) em forno elétrico podendo conter pequenas quantidades de outros óxidos quer provenientes de matérias primas utilizadas ou adicionadas para melhorar a dureza do grão fundido ou modificar a cor. Assim, o coríndon artificial pode conter trações de impurezas, no entanto, sua composição química deve ser o óxido de alumínio, cristalizado por processo em forno elétrico a altas temperaturas, por exemplo, em torno de 2050 ºC. O ponto de fusão do óxido de alumínio é 2.038 °C. Entendemos que não se enquadra neste capítulo o alfa Al2O3 obtido na fase de calcinação da bauxita por não ter sido obtido por processo de fusão e por não possuir a composição química e mineralógica desejada característica dos corindos sinterizados por fusão do óxido de alumínio.

Esses conceitos sobre o coríndon artificial para efeito fiscal é de suma importância para a correta classificação dos produtos fabricados pela Mineração Curimbaba em análise. Evidentemente, se a TIPI quisesse incluir neste capítulo o alfa Al2O3 ou alfa corindo, um dos produtos obtidos numa das etapas da calcinação da bauxita cujas temperaturas obtidas estão abaixo do ponto de fusão do óxido de alumínio, ela certamente utilizaria uma definição mais abrangente para contemplar todas essas fases do óxido de alumínio existentes na bauxita.

Este capítulo diferencia o corindon artificial do óxido de alumínio, apesar destas duas substâncias serem formadas em sua composição química pelo óxido de alumínio e essa diferenciação é feita em função da forma em que se apresenta o óxido de alumínio e pelo processo de obtenção desses produtos. Na posição referente ao corindon artificial enquadra-se o branco (obtido da fusão da alumina pura) ou outros, obtidos da fusão da bauxita calcinada do capítulo 26 que contém impurezas. Já a posição do óxido de alumínio inclui a Alumina Calcinada obtida da

DOCUMENTO VALIDADO

Original

bauxita purificada que se submete ao processo de queima denominado calcinação e o óxido de alumínio obtido por outros processos. (sem destaques no texto original)

Com isso, a Fiscalização concluiu que:

Os Laudos de Análises n° 183/2019-1.0 e n ° 184/201 9-1.0 da Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de Santos, Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, de 19/02/2019, para as amostras dos produtos exportados pela Mineração Curimbaba denominados "Corindon Artificial Propante Negro SL Grana 20/40 e do Corindon Artificial Propante Preto SL Grão 40/80" confirmam tratar-se de Bauxita Calcinada, um Minério de Alumínio Calcinado. A exemplo desses dois produtos analisados, todos os outros produtos que foram reclassificados pela empresa para obtenção do crédito do Reintegra também utilizam a mesma matéria prima, a bauxita in natura, e são obtidos pelo mesmo processo produtivo informado pela empresa e citado neste relatório.

Ocorre que, da análise dos autos, entre os laudos periciais que embasaram a Fiscalização e a defesa, chamou a atenção a CARTA PATENTE Nº PI9501449-7 (fls. 1315), depositada em 05/04/1995 junto ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), publicada em 19/08/1997 e expedida em 21/06/2005, ou seja, em data anterior ao pedido de reclassificação fiscal, em que consta o Relatório Descritivo da Patente de Invenção para "PROCESSO PARA PREPARAÇÃO DE UM PROPANTE DE BAUXITA PARA FRATURAMENTO HIDRÁULICO DE POÇOS DE PETRÓLEO".

Consta como processo produtivo relatado no documento em referência as seguintes especificações:

Sumário da Invenção:

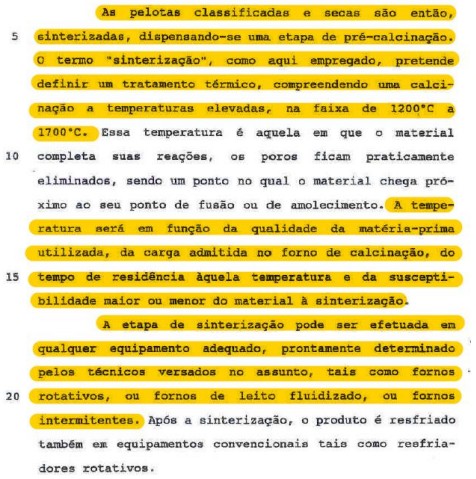
A invenção refere-se a um processo para produção de um propante de bauxita para fraturamento hidráulico de poços de petróleo, que compreende as etapas de secagem, moagem, pelotização e sinterização do material de partida de bauxita, sem necessidade de se realizar uma pré-calcinação, sendo que se utiliza, como aditivo de pelotização, pelo menos um composto de metal alcalino terroso. O processo segundo a invenção permite a formação de fases cristalinas de ligação compreendendo aluminatos cristalinos no contorno dos cristais de mulita e córindon, ligando-os fortemente.

Em outro aspecto, a invenção refere-se a um propante de bauxita sinterizado de alta densidade, com massa específica aparente menor que 3,8 g/cm^3 e densidade aparente solta menor que 2,2 g/cm^3, e de alta resistência mecânica, obtenível de acordo com o processo acima descrito.

Ainda de acordo com um outro aspecto da invenção, apresenta-se um processo para extração de óleo ou gás de um poço de petróleo no qual se utiliza, como propante de fraturamento hidráulico, um propante obtenível de acordo com o processo acima descrito.

(...)

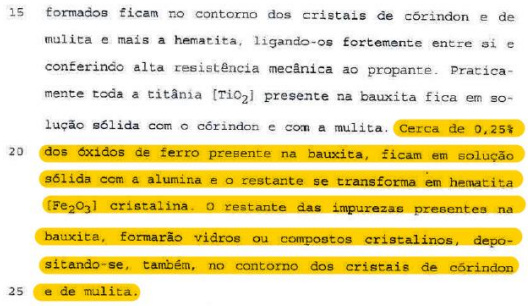
DOCUMENTO VALIDADO



As pelotas classificadas e secas são então, sinterizadas, dispensando-se uma etapa de pré-calcinação. O termo "sinterização", como aqui empregado, pretende definir um tratamento térmico, compreendendo uma calcinação a temperaturas elevadas, na faixa de 1200°C a 1700°C. Essa temperatura é aquela em que o material completa suas reações, os poros ficam praticamente eliminados, sendo um ponto no qual o material chega próximo ao seu ponto de fusão ou de amolecimento. A temperatura será em função da qualidade da matéria-prima utilizada, da carga admitida no forno de calcinação, do tempo de residência àquela temperatura e da susceptibilidade maior ou menor do material à sinterização.

A etapa de sinterização pode ser efetuada em qualquer equipamento adequado, prontamente determinado pelos técnicos versados no assunto, tais como fornos rotativos, ou fornos de leito fluidizado, ou fornos intermitentes. Após a sinterização, o produto é resfriado também em equipamentos convencionais tais como resfriadores rotativos.

(...)



formados ficam no contorno dos cristais de córindon e de mulita e mais a hematita, ligando-os fortemente entre si e conferindo alta resistência mecânica ao propante. Praticamente toda a titânia [TiO_2] presente na bauxita fica em solução sólida com o córindon e com a mulita. Cerca de 0,25% dos óxidos de ferro presente na bauxita, ficam em solução sólida com a alumina e o restante se transforma em hematita [Fe_2O_3] cristalina. O restante das impurezas presentes na bauxita, formarão vidros ou compostos cristalinos, depositando-se, também, no contorno dos cristais de córindon e de mulita.

Na forma do processo produtivo explicitado perante o INPI em data anterior à reclassificação, justifica ser o coríndon associado a outros minerais, como a mulita, não se tratando do único mineral resultante da calcinação.

Observo, ainda, que a Nota Explicativa da Posição 28.18 estabelece que o Corindo "....utiliza-se como abrasivo, na fabricação de aglomerados refratários (misturas de corindo com argilas puras refratárias ou com silicatos de alumínio anidros, tais como a mulita e a silimanita), ou de utensílios de laboratórios e na indústria elétrica.

E no documento depositado junto ao INPI esclarece que a patente "utiliza bauxita, argila e casca de castanha...."

Por sua vez, com relação à mudança da estrutura molecular, é possível constatar através do Relatório Técnico da Universidade de São Paulo, a difração de Raios-X da matéria-prima bauxita. Vejamos:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A Figura 20 mostra o espectro de difratometria de raios X da bauxita da região de Torres e da região de chapadão oriundas da Mineração Curimbaba utilizada como matéria-prima para a fabricação do propante cerâmico, evidenciando a presença predominante de gibsita.

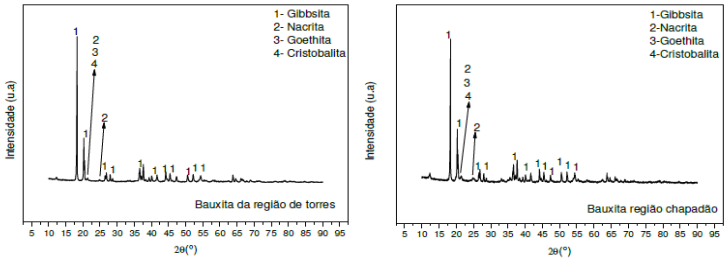


Figura 20. Difratograma de raios X de bauxita extraída pela mineração Curimbaba.

E com relação à análise de difração de Raios-X do Propante de Cerâmica, vejamos a matéria-prima representada no Laudo em referência:

A Figura 21 mostra os espectros de difratometria de raios X evidenciando a transformação da bauxita em corundum e outras fases secundárias, tais como Mulita.

A Figura 22 mostra a micrografia obtida por microscopia eletrônica da bauxita seca e as Figuras de 23 a 26 mostram as micrografias dos propantes cerâmicos corroborando com as análises de difratometria de raios X e evidenciando além da mudança de fase cristalina uma significativa mudança microestrutural acarretada pelo processo de cozedura (sinterização). A literatura reporta que a formação da fase □-alumina a partir de bauxita rica em Gibbsita ocorre a partir de 1000ºC, Figura 27, corroborando com os resultados obtidos na caracterização dos propantes.

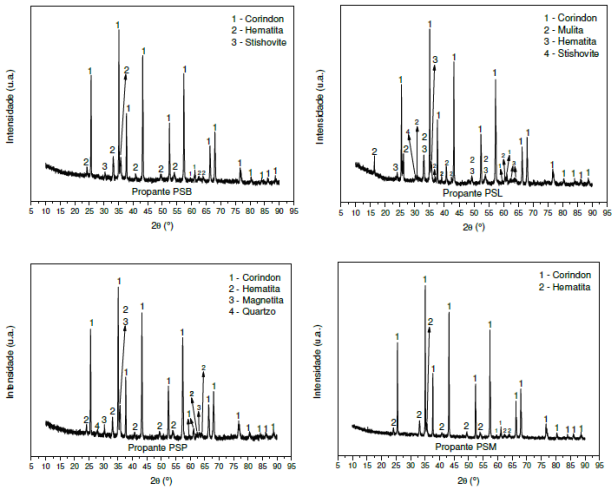


Figura 21. Difratograma de raios X dos propantes cerâmicos evidenciando a formação de corundum.

DOCUMENTO VALIDADO

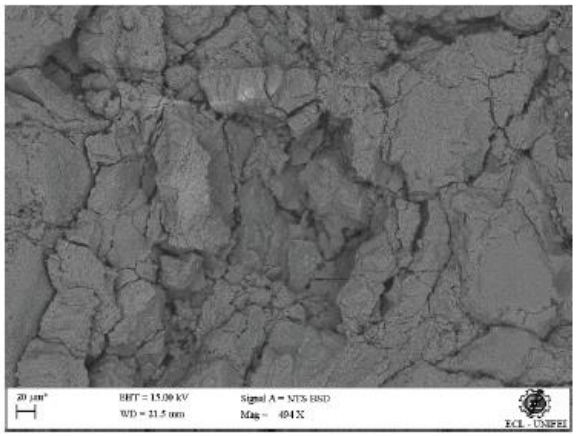


Figura 22. Micrografia da bauxita seca.

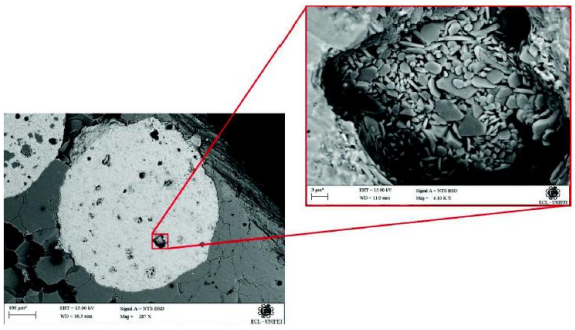


Figura 23. Micrografia do Propante Preto SinterBall Grão 20/40.

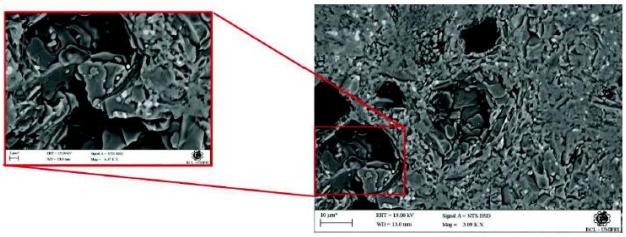


Figura 24. Micrografia do Propante Preto SinterLite Grão 20/40.

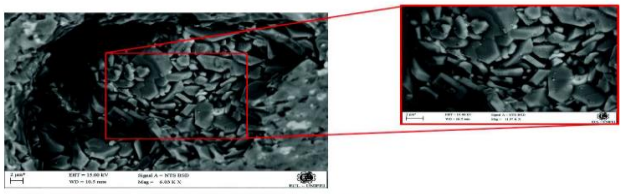


Figura 25. Micrografia do Propante Preto SinterProp Grão 20/40.

DOCUMENTO VALIDADO

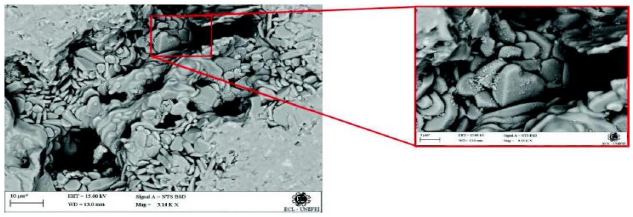


Figura 26. Micrografia do Propante Preto SinterMax Grão 20/40.

Com isso, concluiu o Laudo Pericial emitido pela Escola de Engenharia de Lorena (EEL) da USP, que "o propante cerâmico não pode, em hipótese alguma, ser comparado com sua matéria-prima precursora, pois o processo de sinterização modifica totalmente a estrutura cristalográfica da bauxita transformando-a em a-Al2O3 (alfa alumina), a qual possui a estrutura cristalográfica de Corundum como fase majoritária, num corpo cerâmico coeso e com massa específica relativa elevada, em função do processo de cozedura (sinterização).

E, exatamente neste sentido, as Notas Explicativas da Nesh excluem do Capítulo 26 os "concentrados de minérios obtidos por tratamentos, que não sejam a calcinação ou a ustulação, que modifiquem a composição química ou a estrutura cristalográfica do minério de base (geralmente **Capítulo 28**)".

No mesmo sentido, o Laboratório de Revestimentos Cerâmicos da Universidade de São Carlos ("LaRC") mostra a mudança da composição elementar e da estrutura molecular, como resultado direto de um processo de industrialização, demonstrando a estrutura cristalina do produto "Propante Cerâmico".

Outrossim, com relação à temperatura do processo de calcinação ou de sinterização, entendo como razoável o esclarecimento obtido através do Laudo de Classificação de Mercadorias do Grupo Assist, ao destacar que:

> A empresa utiliza forno a gás ou óleo para o processo de obtenção do seu produto, e não forno elétrico, citado pela NESH para a fase de fusão do óxido de alumínio. O conceito esclarecido pela NESH, contudo, tem aplicação para a obtenção do Corindo Artificial, uma vez que a função do forno a gás ou óleo, no caso, é a mesma que teria um forno elétrico. Tendo em vista que o objetivo do forno é apenas geral calor, para que ocorram as transformações físico-químicas necessárias, é irrelevante o tipo de combustível que é utilizado para tal resultado, sendo idêntico o processo de obtenção, que é o requisito que importa na caracterização do produto para efeito de classificação na NCM. Sendo assim, o fato de ser o forno, utilizado no presente processo, a gás ou óleo, não descaracteriza o uso da presente posição (2818).

O alcance da temperatura necessária foi bem destacada no Laudo Técnico do Laboratório de Revestimentos Cerâmicos da UFSCAR. Vejamos:

A sinterização é realizada em fornos rotativos (Figura 12), dotados de um sistema de resfriamento no final do processo (Figura 13), visto que os fornos operam com temperaturas superiores a 1400oC, a depender da linha de produtos em fabricação. A sinterização constitui etapa crucial da elaboração de produtos cerâmicos, visto que é nesta etapa que ocorrem as transformações onde se definem as fases constituintes, além da densificação e consequente redução da área superficial específica. Em consequência destas transformações, a porosidade é reduzida e a resistência mecânica do material incrementa-se expressivamente, garantindo o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

desempenho mecânico necessário que justifica o uso dos propantes nas aplicações industriais.

Figura 12. Forno rotativo utilizado para a sinterização dos propantes cerâmicos.

Figura 13. Sistema de resfriamento dos propantes obtidos após a sinterização.

Em suma, na análise do presente caso, entendo que devem ser aplicadas as RGIs nºs 1 e 6 e RGC/NCM-1, com a determinação da classificação fiscal pelo texto das posições, bem como aos respectivos desdobramentos.

E, exatamente neste sentido, as Notas Explicativas da Nesh excluem do Capítulo 26 os "concentrados de minérios obtidos por tratamentos, que não sejam a calcinação ou a ustulação, que modifiquem a composição química ou a estrutura cristalográfica do minério de base (geralmente **Capítulo 28**)".

Com isso, diante da análise acima demonstrada, o produto "Corindon Artificial" deve ser enquadrado no Capítulo 28 da Seção VI, e não ao Capítulo 26 da Seção V, como pretende a Fiscalização, motivo pelo qual entendo estar correta a classificação fiscal do produtos "Propante Cerâmico", "Corindo Artificial", "Coríndon Artificial para Fluxo de Solda" e "Coríndon Artificial VC", na forma adotada pela Contribuinte, ou seja, no Código NCM 2818.10.90.

Por fim, conforme expressamente prevê a Nota Explicativa da Posição 28.18, não está compreendido nesta posição o produto "Bauxita Ativada", o qual deve ser enquadrado na Posição 38.02[1]*, que igualmente está previsto no Decreto n° 8.415/2015, que regulamentou a aplicação do Reintegra.*

Pelo exposto, voto por rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

[1] Carvões ativados; matérias minerais naturais ativadas; negros de origem animal, incluindo o negro animal esgotado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar todas as preliminares e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO