



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

Processo nº 15586.001047/2008-90
Recurso nº 890.805 Voluntário
Acórdão nº 3101-01.052 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2012
Matéria Classificação de mercadoria
Recorrente PROVALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. CARBONATO DE CÁLCIO.

As mercadorias produzidas mediante tratamento mais adiantado do que os indicados no texto da posição 25.21 estão dela manifestamente excluídas. O carbonato de cálcio tem classificação específica na nomenclatura: no gênero (carbonato), é expressamente citado no texto da posição 28.36; a espécie, carbonato de cálcio, é o próprio texto da subposição 2836.5, sem desdobramentos. Código NCM 2836.50.00. RGI 1, RGI 3.a, RGI 6 e Nota 1 do Capítulo 25.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JULGAMENTO EM DUAS INSTÂNCIAS.

É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação das demais questões de mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o julgamento de primeira instância.

Recurso não conhecido nas demais razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para considerar acertada a classificação dos carbonatos de

cálcio adotada pelo contribuinte e determinar o retorno dos autos do processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Tarásio Campelo Borges - Relator

Formalizado em: 31/03/2012

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Tarásio Campelo Borges e Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Terceira Turma da DRJ Juiz de Fora (MG) [¹] que rejeitou manifestação de inconformidade [²] contra parcial indeferimento de pedido de ressarcimento de imposto sobre produtos industrializados (IPI) atrelado a declaração de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela RFB [³].

Apuração dos créditos reclamados no 4º trimestre de 2004. Fundamento legal do pedido: artigo 11 da Lei 9.779, de 1999 [⁴] [⁵].

Indeferido o pedido pela Delegacia da Receita Federal competente [⁶], a interessada tempestivamente manifestou sua inconformidade com as razões cujos excertos aqui reproduzo:

¹ Inteiro teor do acórdão recorrido às folhas 175 a 179.

² Manifestação de inconformidade acostada às folhas 109 e 110.

³ Pedido de ressarcimento e declaração de compensação acostados às folhas 2 a 62.

⁴ Fundamento legal do pedido consignado na epígrafe da manifestação de inconformidade (folha 109).

⁵ Lei 9.779, de 1999, artigo 11: O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

⁶ Parcial indeferimento do ressarcimento às folhas 91 a 100. Motivo: controvertida classificação fiscal do produto "Carbonato de Cálcio". Para o contribuinte: NCM 2836.50.00 (IPI, alíquota zero). Para a Fazenda Nacional: 2521.00.00 (não tributado pelo IPI).

A inconformidade [...] versa sobre a classificação fiscal adotada pela empresa e não aceita pela Receita Federal.

O parecer da Receita Federal está generalizando a classificação fiscal dos produtos, pelos seguintes motivos:

11) Não são todas as "Castinas" (posição 2521) que servem como matéria-prima para carbonato de cálcio devido às impurezas contidas em sua formação geológica. Porém, as pedras de carbonato de cálcio puras, que a empresa utiliza, podem servir como matéria-prima-para o calcário siderúrgico e calcário corretivo de acidez quando seus índices de pureza são baixos e pobres de carbonato.

12) A classificação fiscal do Carbonato de Cálcio (posição 2836.50.00) não contempla apenas o Carbonato de cálcio precipitado podendo ser atribuído ao Carbonato de Cálcio com outros atributos, como pode ser verificado na NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado): "4) O Carbonato de cálcio precipitado. O carbonato de cálcio precipitado (CaCO_3), aqui incluído, ..." (grifo nosso). As exclusões desta posição são limitadas aos processos mencionados, não se aplicando à totalidade do processo industrial dos produtos fabricados na empresa.

13) As propriedades físico-químicas do carbonato de cálcio precipitado e o Carbonato de cálcio fabricado na empresa têm praticamente as mesmas propriedades e utilizações, como se comprova com laudos em anexo, ALÉM DE O CARBONATO DE CÁLCIO PRECIPITADO TER A MESMA COMPOSIÇÃO QUÍMICA QUE O CARBONATO DE CÁLCIO PRODUZIDO PELA EMPRESA, APÓS O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

14) Assim, o que deve contar para a Receita Federal é a composição química final do produto, aferido através de análise química dele, afim de classifica-lo ou desclassifica-lo de uma posição para outra e não uma simples descrição.

III - A CONCLUSÃO

À vista de todo exposto, a empresa não encontra motivos determinantes que a obriguem a adotar classificação fiscal diferente da que vem adotando para o CARBONATO EM PÓ (2836.50.00), porque como já se disse, a análise química do produto que fabrica é a mesma do carbonato de cálcio precipitado.

Com isso, espera e requer-que seja acolhida a presente manifestação -de inconformidade com as alterações solicitadas pela SRF, para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o indeferimento do ressarcimento, sendo feita as adaptações requeridas.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

Os carbonatos de cálcio resultantes de trituração, pulverização ou peneiramento, devem ser classificados no código 2521.00.00 da TIPI, que detém a notação NT - Não tributado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Crédito Tributário Mantido [sic]

Ciente do inteiro teor desse acórdão, recurso voluntário foi interposto às folhas 184 a 207 (volume II). Nessa petição, elege três razões principais sobre as quais discorre, detalhadamente, na busca da demonstração de seu direito:

(i) pelo artigo 11, da Lei 9.779/99, já que este dispositivo assegura a recuperação de valor pago como IPI para o industrial que fabrique produto associado à alíquota "0%" na TIPI, a exemplo do que se sucede no presente caso, em virtude da recorrente produzir carbonato de cálcio micronizado, que se encaixa na posição 28.36.5000 da NBM/SH;

(ii) pelo artigo 29, da Lei 10.637/02 ^[7], conferir o direito do industrial adquirir matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, com suspensão do IPI, mesmo no caso de se dedicar à industrialização de produtos enquadrados como "NT" na TIPI;

(iii) pelo artigo 11, da Lei 9.779/99, ter aplicação aos casos de produtos reputados IMUNES, pois não é adequado pensar que o preceito legal instituiu benefício relacionado com a produção de artigos isentos, e não contemplou produtos que a Constituição considerou inatingíveis pelo IPI. ^[8]

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa ^[9] os autos posteriormente distribuídos a este conselho e submetidos a julgamento em dois volumes, ora processados com 230 folhas.

É o relatório.

⁷ Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 29, *caput*: As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei 10.684, de 30.5.2003).

⁸ Recurso voluntário, folhas 185 e 186.

⁹ Despacho acostado à folha 229 determina o encaminhamento dos autos para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Voto

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (Relator)

Conheço do recurso voluntário interposto às folhas 184 a 207 (volume II), porque tempestivo e atendidos os demais requisitos para sua admissibilidade.

Versa o litígio, conforme relatado, acerca do indeferimento de pedido de ressarcimento de imposto sobre produtos industrializados (IPI) atrelado a declaração de compensação com débitos de natureza tributária administrados pela RFB e fundado no artigo 11 da Lei 9.779, de 1999 ^[10].

Apuração dos créditos reclamados no 4º trimestre de 2004.

Toda a controvérsia gira em torno da classificação dos carbonatos de cálcio produzidos pela ora recorrente, mas há consenso entre os litigantes no que respeita à descrição e ao agrupamento dos produtos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) no Relatório Técnico 20, de 2010 ^[11]:

- **Carbonatos de cálcio provenientes do processo de peneiramento:** Produzido com sistemas de peneiramento contínuo, tendo como matéria-prima rochas de carbonatos com alto teor de óxido de magnésio – MgO – visando obter substância composta de partículas arredondadas ideais para os mercados de texturas (tintas) e argamassas em geral. Os produtos dessa linha de carbonatos de cálcio são especificados como PRO 08, PRO 10, PRO 14, PRO 16, PRO 20, PRO 30, PRO 40 e PRO 50. As nomenclaturas atribuídas a estes produtos se referem às suas respectivas características elementares, consistentes nas retenções verificadas nas correspondentes malhas de peneiramento [...]

- **Carbonatos de cálcio finos provenientes de moagem em moinhos de rolos:** Produzidos com a utilização de moinhos de rolos, empregando-se como matéria-prima os melhores tipos de carbonatos brancos (dolomíticos e calcíticos) da região. Destinam-se à fabricação de tintas, de ração animal, de massas corridas, de argamassas, de sabão, de texturas, de colas, de sapólios, de "*masterbach*", de dentifrícios, entre outros. Os produtos dessa linha de carbonatos de cálcio são especificados como PRO 60, o PRO 80, o PRO

¹⁰ Lei 9.779, de 1999, artigo 11: O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

¹¹ Relatório Técnico 20, de 12 de maio de 2010, acostado às folhas 133 a 163.

100, o PRO 200 e o PRO 325. As nomenclaturas atribuídas a estes produtos se referem às suas respectivas características elementares, consistentes nas retenções verificadas nas correspondentes malhas de peneiramento [...]

- **Carbonatos de cálcio micronizados:** Decorrem da substância obtida na malha 325. São submetidos a moinhos de rolos e, em seguida, a moinhos de bolas para obtenção de grãos bastante arredondados dentro da granulometria desejada. Para o dimensionamento médio das partículas são utilizados modernos micronizadores ^[12]. Os produtos dessa linha de carbonatos de cálcio micronizados são especificados como PROCARB 1, PROCARB 1 R, PROCARB 2, PROCARB 2 R, PROCARB 2 D, PROCARB 3, PROCARB 4 e PROCARB 5. As nomenclaturas atribuídas a estes produtos se referem às suas respectivas características elementares, consistentes nas retenções verificadas nas correspondentes malhas de peneiramento [...]

Para o contribuinte, produtos classificados no código NCM 2836.50.00 ^[13] (IPI, alíquota zero).

Para a Fazenda Nacional, produtos classificados no código NCM 2521.00.00 ^[14] ^[15] (não tributado pelo IPI).

Amparado na RGI 1 ^[16] combinada com a primeira parte da RGI 3.a ^[17] e com base nos textos das posições, afasto a classificação pretendida pela Fazenda Nacional (CASTINAS; PEDRAS CALCÁRIAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE CAL OU DE CIMENTO) e elejo a posição da NCM adotada pela ora recorrente: CARBONATOS; PEROXOCARBONATOS (PERCARBONATOS); CARBONATO DE AMÔNIO COMERCIAL CONTENDO CARBAMATO DE AMÔNIO.

¹² **Micronização:** É um processo de moagem ultra-fina de produtos através de moinhos com ar comprimido (air jet mills). A moagem acontece devido ao choque entre as partículas do próprio produto, que recebendo a energia do ar comprimido ganha velocidades de até 500m/seg. Com o choque as partículas vão diminuindo de tamanho até atingir qualidade desejada. (fonte: http://www.microservices.com.br/servicos_pi.htm. Acesso em 20 jan. 2012, às 16h45).

¹³ 28.36 CARBONATOS; PEROXOCARBONATOS (PERCARBONATOS); CARBONATO DE AMÔNIO COMERCIAL CONTENDO CARBAMATO DE AMÔNIO. 2836.50.00 - Carbonato de cálcio.

¹⁴ 2521.00.00 CASTINAS; PEDRAS CALCÁRIAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE CAL OU DE CIMENTO.

¹⁵ NESH 25.21: [...] Denominam-se “castinas” as pedras grosseiras, mais ou menos ricas em carbonato de cálcio, utilizadas em siderurgia, principalmente como fundentes. [...]

¹⁶ RGI 1: 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.

¹⁷ RGI 3.a: A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Por outro lado, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) mencionadas no acórdão recorrido não se prestam para o fim pretendido.

Com efeito, pelo texto da NESH da posição 25.21, esta posição somente alcança determinadas pedras, ressalvados os pós utilizados como corretivos de terras, senão vejamos:

25.21 - CASTINAS; PEDRAS CALCÁRIAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE CAL OU DE CIMENTO.

Incluem-se nesta posição as castinas e as pedras de cal ou de cimento, propriamente ditas, **com exclusão** das pedras desta espécie próprias para construção (**posições 25.15 ou 25.16**). A dolomita classifica-se na **posição 25.18**. O cré inclui-se na **posição 25.09**.

Denominam-se “castinas” as pedras grosseiras, mais ou menos ricas em carbonato de cálcio, utilizadas em siderurgia, principalmente como fundentes.

As pedras desta posição são também utilizadas sob a forma de pós, como corretivos de terras. Esta posição **não abrange**, porém, as pedras britadas utilizadas em concreto (betão), para empedramento de estradas ou para balastro de vias férreas (**posição 25.17**).

Quanto à NESH da posição 28.36 [¹⁸], se aplicada da forma pretendida, ela passaria de norma subsidiária para norma jurídica de hierarquia superior à própria nomenclatura, porquanto, na prática, restaria modificado o texto do código NCM 2836.50.00, de “Carbonato de cálcio”, para “Carbonato de cálcio precipitado”, o que é uma aberração jurídica.

É certo que os carbonatos de cálcio objetos do litígio são carbonatos de cálcio naturais, porque obtidos em decorrência de fenômenos físicos de produção industrial e a matéria-prima é um minério: rochas de carbonatos. Nada obstante, a

¹⁸ NESH 2836: CARBONATOS; PEROXOCARBONATOS (PERCARBONATOS); CARBONATO DE AMÔNIO COMERCIAL CONTENDO CARBAMATO DE AMÔNIO. [...] 2836.50 - Carbonato de cálcio [...]. **Ressalvadas as exclusões** formuladas na introdução ao presente Subcapítulo, a presente posição abrange: (I) Os **carbonatos (carbonatos neutros, hidrogenocarbonatos ou bicarbonatos, carbonatos básicos)**, sais metálicos do ácido carbônico (H_2CO_3) não isolado, cujo anidrido classifica-se na posição 28.11. [...] A - **CARBONATOS** [...] (4) **Carbonato de cálcio precipitado**. O carbonato de cálcio precipitado ($CaCO_3$), aqui incluído, provém do tratamento de soluções de sais de cálcio pelo anidrido carbônico. Emprega-se como carga na preparação de pastas dentífricas, de pó-de-arroz, em medicina (como medicamento anti-raquítico), etc. **Excluem-se** desta posição os calcários naturais (**Capítulo 25**), o cré (carbonato de cálcio natural), mesmo lavado e pulverizado (**posição 25.09**) e o carbonato de cálcio em pó, cujas partículas estejam envolvidas de uma película hidrófuga de ácidos graxos (gordos*) (ácido esteárico, por exemplo) (**posição 38.24**).

despeito de a NESH 25.36 definir o cré como um carbonato de cálcio natural ^[19], a recíproca não é verdadeira, vale dizer, nem todo carbonato de cálcio natural enquadra-se no conceito de cré. Nesse particular, cabe o uso subsidiário da NESH 25.09, cujo enunciado qualifica o carbonato de cálcio natural da espécie cré: “o cré é o carbonato de cálcio natural, composto principalmente das conchas de microrganismos aquáticos”.

Outrossim, a Nota 1 do Capítulo 25 da Nomenclatura ^[20] ^[21] também remove da posição 25.21 os produtos ora examinados, por três motivos principais: (1) o texto da posição não os alcança, (2) a referida Nota 1 exclui do Capítulo 25 “os produtos [...] que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições” e (3) a posição 25.21 não menciona nenhum dos tratamentos aos quais são submetidas as matérias-primas para a produção dos carbonatos de cálcio aqui discutidos.

Finalmente, busco apoio na RGI 6 ^[22] para concluir pela subposição sem desdobramentos cujo texto é a própria identificação da mercadoria (carbonato de cálcio): NCM 2836.50.00.

Por conseguinte, tenho por equivocado o indeferimento de pedido de ressarcimento de imposto sobre produtos industrializados (IPI) atrelado a declaração de compensação (manutenção dos créditos reclamados com base no artigo 11 da Lei 9.779, de 1999), apenas sob o fundamento de incorreta classificação fiscal dos carbonatos de cálcio.

¹⁹ NESH 2836: **Excluem-se** desta posição os calcários naturais (**Capítulo 25**), o cré (carbonato de cálcio natural), mesmo lavado e pulverizado (**posição 25.09**) e o carbonato de cálcio em pó, cujas partículas estejam envolvidas de uma película hidrófuga de ácidos graxos (gordos*) (ácido esteárico, por exemplo) (**posição 38.24**).

²⁰ NCM, Capítulo 25, Nota 1: Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados ^[20], calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições. Os produtos do presente Capítulo podem estar adicionados de uma substância antipoeira, desde que essa adição não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral.

²¹ NCM, Capítulo 25, Nota 4: A posição 25.30 compreende, entre outros, os seguintes produtos: [...].

²² RGI 6: A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, superados, no órgão julgador *ad quem*, pressupostos que fundamentavam o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Tarásio Campelo Borges