



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.733168/2012-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.579 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2023  
**Recorrente** INTERCEMENT BRASIL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 15/04/2011 a 13/07/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND DO TIPO CP II F. CIMENTO-COMPOSTO. CÓDIGO NCM 2523.29.90.

A interpretação que deve ser dada à expressão “cimento Portland comum”, presente no código NCM 2523.29.10, é técnica e, por isso mesmo, deve ser buscada nas normas técnicas que a define. No Brasil, “cimento Portland comum” é o cimento designado, nos termos da NBR 16697, como CP I ou como CP I-S.

O cimento conhecido como CP II F, nos termos da NBR 16697, é um cimento do tipo Portland composto, e não um cimento do tipo Portland comum, de tal forma que, pela aplicação das RGI-1, RGI-6 e RGC-1, o produto encontra a correta classificação no código NCM 2523.29.90 - outros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a classificação do cimento Portland CP II F32 no código NCM 2523.29.90, vencidos os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins (relatora), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco manifestaram intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autuação para exigência de Imposto de Importação (II), referente à diferença de alíquota, acompanhado dos acréscimos legais devidos, e das contribuições sociais para o PIS e Cofins, incidentes sobre as importações, pela consideração do valor do II na base de cálculo do ICMS, e da multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias pela classificação incorreta, infração prevista no inciso I, do art. 84, da Medida Provisória (MP) n.º 2.158-35/2001, combinado com os §§ 1º e 2º, do art. 69, da Lei n.º 10.833/2003, totalizando o montante de R\$ 1.358.125,59 (Relatório Fiscal de fls. 525 e seguintes).

Após realizar o procedimento de revisão aduaneira em relação às Declarações de Importação (DI) n.º 11/0691736-9 (fls. 76/89), 11/0691738-5 (fls. 90/103), 11/0692379-2 (fls. 104/117), 11/0692380-6 (fls. 118/131), 11/0692381-4 (fls. 132/146), 11/0692382-2 (fls. 147/160), 11/0692404-7 (fls. 161/174), 11/0692651-1 (fls. 175/189), 11/0692722-4 (fls. 190/203), 11/0692761-5 (fls. 204/217), 11/0871757-0 (fls. 218/234), 11/0871759-6 (fls. 235/248), 11/0871760-0 (fls. 249/262), 11/0871763-4 (fls. 263/276), 11/0871764-2 (fls. 277/290), 11/0995389-7 (fls. 291/306), 11/0995399-4 (fls. 307/322), 11/0995403-6 (fls. 323/338), 11/0995408-7 (fls. 339/354), 11/0996389-2 (fls. 355/372), 11/1148015-1 (fls. 373/386), 11/1148016-0 (fls. 387/400), 11/1294502-6 (fls. 401/414), 11/1294503-4 (fls. 415/429), 11/1294505-0 (fls. 430/442), 11/1294506-9 (fls. 443/456), 11/1294507-7 (fls. 457/469) e 11/1294508-5 (fls. 470/482), a Autoridade Fiscal entendeu que o produto importado teria sido classificado equivocadamente, como cimento CP II-F40 - código tarifário da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) n.º 2523.29.10, que corresponde ao cimento comum, tratando-se em verdade de outros tipos de cimentos, cujo enquadramento correto seria na NCM n.º 2523.29.90.

Assim, a partir da descrição declarada das mercadorias importadas, dos documentos instrutivos das DI, e dos conceitos de cimento da Wikipédia, da Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP e das normas ABNT NBR 11578 e 5732, teria sido verificado que as mercadorias importadas como cimento CP II-F40 - código tarifário da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) n.º 2523.29.10, que corresponde ao cimento comum, tratar—se-ia, em verdade, de outros tipos de cimentos, cujo enquadramento correto seria na NCM n.º 2523.29.90.

O produto enquadrado no código tarifário da NCM adotado era, à época dos fatos, tributado à alíquota de 0% do II, enquanto que a alíquota do II correspondente ao código tarifário reenquadrado pela fiscalização era de 4%. Tal conclusão teria sido alcançada pela seguinte sistemática:

- Pela aplicação da RG n.º 1 que diz: “os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo e que 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 subseqüentes”,

classifica-se no capítulo 25 e na posição 2523 da TEC que abrange os “cimentos hidráulicos (incluídos os cimento não pulverizados, denominados” clinkers “) mesmo corados”.

- Aplicada a RG n.º 6 por meio da qual a classificação das 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, chegou à subposição de;

o 1º nível (5º dígito da NCM), que é 2523.2 cujo texto é “Cimentos Portland”.

o 2º nível (6º dígito da NCM) entre duas opções possíveis: a 2523.21-Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente e a 2523.29-Outros, em razão da descrição da mercadoria importada não falar em ser o cimento da coloração branca, a subposição de 2º nível para a mercadoria importada é a definida pelo código “2523.29 - Outros”.

- Com a utilização da Regra Geral Complementar (RGC-1) n.º 01 por meio do qual as regras gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível, definiu, por exclusão o item 2523.29.90-Outros como o código tarifário em que se enquadra o cimento Portland CP II-F 40, tendo em vista que o item 2523.29.10, corresponde ao cimento comum, e o importado é cimento composto, e que não existem desdobramentos de subitens nesse item”:

*[...] Na determinação de qual item seria aplicável à mercadoria restaram duas opções: 2523.29.10, cujo texto é “Cimento comum” e 2523.29.90, cujo texto é “Outros”. Pela aplicação da RGC-1 devemos nos ater ao texto do item da subposição. Tendo em vista que a mercadoria importada é cimento do tipo composto, descarta-se o item 2523.29.10 que corresponde ao cimento comum, chegando-se portanto ao item que corresponde à mercadoria descrita como cimento Portland CP II-F 40, qual seja 2523.29.90 “Outros”, sendo esta a classificação fiscal que desejávamos encontrar, já que não há desdobramento em subitem. (grifei)*

- De forma subsidiária utilizou as Normas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992, cujo texto consolidado encontra-se disposto no Anexo único da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil – IN RFB n.º 807, de 11/01/2008.

Cientificada do auto de infração por via postal, a interessada apresentou em 04/12/2012 sua impugnação (fls. 542/551) alegando, em síntese, que a Fiscalização em 2012 procedeu à indevida revisão dos critérios jurídicos adotados no momento do desembaraço de importações em 2011:

A Fiscalização Aduaneira teve a oportunidade de fiscalizar tais mercadorias e as Declarações de Importação correspondentes, de modo que o efetivo desembaraço das mercadorias, com a sua conseqüente liberação, representou verdadeira homologação das declarações prestadas pela Impugnante e o reconhecimento de que não havia qualquer irregularidade no procedimento de importação.

Se as mercadorias foram desembaraçadas é porque a Fiscalização Aduaneira concordou com a classificação fiscal adotada pela Impugnante. Caso assim não entendesse, teria lavrado, de plano, o Auto de Infração. Contudo, a última operação englobada na autuação ocorreu em julho de 2011, sendo que o Auto de Infração foi lavrado apenas em outubro de 2012, um ano e três meses depois.[...].

No momento do desembaraço, a Fiscalização Aduaneira não identificou qualquer irregularidade nas respectivas Declarações de Importação, no que concerne à classificação fiscal das mercadorias importadas. Tanto é assim que nada obistou o regular procedimento de desembaraço aduaneiro, com a consequente liberação das mercadorias.

Dessa forma, resta claro que, ao rever o entendimento pela correção de todo o procedimento, mediante a lavratura do presente Auto de Infração, a Fiscalização Aduaneira promoveu verdadeira alteração no critério jurídico por ela anteriormente utilizado, o que não se pode admitir, sob pena de violação aos arts. 145, 146 e 149, do CTN, bem como aos princípios da segurança jurídica, proteção da confiança e irretroatividade do ato administrativo.

### *Da diligência*

Na DRJ, o julgamento do processo foi convertido em diligência, por meio da Resolução nº 2.718 – 2ª Turma da DRJ/FOR, de 29/07/2014 (fls. 817/828), sob o entendimento de que a controvérsia não se situava apenas no âmbito da classificação fiscal e sim na correta identificação da mercadoria, que antecede a classificação fiscal. Diante disso, entendeu-se ser necessária assistência técnica nos autos, através de laudos periciais, com vistas à correta identificação técnica das mercadorias, sendo determinada:

- Realização de perícia técnica na mercadoria importada através das DIs a fim de que, mediante supervisão fiscal, com exame técnico por dois profissionais com habilitação compatível com o exame, sendo um designado pela autoridade administrativa do órgão aduaneiro para atuar em nome da União e o outro indicado pelo sujeito passivo, cabendo a ambos apresentarem os respectivos laudos técnicos, que contemple apreciação dos quesitos formulados, com vistas a fornecer uma descrição completa da mercadoria, características, propriedades e tipos de fls. 76/482;
- Na impossibilidade de realização da perícia (em razão de eventual alienação da mercadoria, destruição, etc), solicitar parecer técnico sobre a mercadoria em questão, com base em manuais técnicos, catálogos ou quaisquer outros documentos que visem respaldar o feito fiscal;
- Anexação aos autos cópias das Normas ABNT NBR 11578 e Norma ABNT e NBR 5732 ou transcrever os trechos das referidas normas que correspondem à fundamentação utilizada no relatório fiscal.

Em cumprimento à diligência, a fiscalização apresentou Informação Fiscal (fls. 923/931), na qual justificou a impossibilidade de realização da perícia técnica em virtude do reduzido período de validade do produto importado, de apenas três meses, e anexou Boletim Técnico – Guia Básico de Utilização do Cimento Portland da ABCP (fls. 832/859), informações sobre cimento disponíveis no sítio da Internet da Wikipédia (860/863 e 872/909), do US Departmente of Transportation – Federal Highway Administration (fls. 865/871), Normas ABNT NBR 11578 (918/922) e 5732 (fls. 913/917) e aduziu, em síntese:

- inexistência de instauração de “lide sobre classificação fiscal das referidas mercadorias” por parte do Importador, uma vez que as argumentações da impugnante lastreiam-se unicamente na tese da impossibilidade de revisão de critérios jurídicos pretensamente adotados pela IRF/REC. Não foi sequer especulado que a classificação (Subitem NCM 2523.29.90) adotada nos Autos de Infração esteja incorreta ou que a classificação original fosse a mais adequada

- esclareceu que as mercadorias constantes das declarações de importação autuadas não foram submetidas à conferência física no curso do despacho aduaneiro, visto que foram selecionadas para os canais de conferência aduaneira verde (a mercadoria é desembaraçada automaticamente sem qualquer verificação) e amarelo (realização apenas de exame documental)

- e ainda que tivessem sido selecionadas para o canal vermelho de parametrização aduaneira, no qual são realizadas as conferências documental e física das mercadorias, ainda assim, poderia ser realizado o procedimento de revisão aduaneira, nos termos do art. 54 do Decreto-Lei n.º 37/1966, regulamentado pelo art. 638 do RA/2009, que estipula o prazo de cinco anos, contados da data de registro de uma declaração de importação, para apuração de a regularidade das informações prestadas.

A impugnante foi cientificada da Informação Fiscal em 26/03/2015 (fls. 937), por via postal, apresentando manifestação, na qual aduz, em síntese, que:

- a Fiscalização se limitou a apresentar pesquisas realizadas em sítios da internet e cópias das Normas ABNT NBR 11578 e 5732 sob a argumentação de que: i) o reenquadramento tarifário de mercadoria e os efeitos tributários são assuntos que podem ser objeto de revisão aduaneira, ii) respeitada doutrina entende possível a revisão também nos casos de erro de direito; iii) a não utilização do art. 149 do CTN como fundamentação da autuação; iv) as declarações prestadas pelo importador não são homologadas pela Fiscalização no desembaraço aduaneiro

- reconhece que, de fato, as mercadorias importadas foram totalmente alienadas, dada a perecibilidade dos produtos, que têm validade de apenas seis meses. Entretanto, coloca à disposição da Fiscalização, para a realização de eventual perícia, diversos sacos de cimento do mesmo tipo do importado (CP II-F-40) objeto da autuação, existentes em seu estoque

- apresenta Parecer Técnico que atesta que *o cimento Portland CP II F, em função de sua pequena adição de fíler, pode ser aplicado em construções em geral, a evidenciar que o CP II-F32 tem utilização de cimento comum, uma vez que a adição de fíler não o torna composto a ponto de ensejar a sua classificação como "outros" tipos de cimento*

- *a Classificação Fiscal NCM 2523.29.10 (Cimento Comum) se refere aos produtos com maior volume de consumo no mercado da construção civil brasileira, onde se incluem os produtos que a Intercement pretende importar CP II F 32 e CP II - F 40*

- *o Cimento Portland Composto - CP II, importado pela Impugnante, é o cimento mais encontrado no mercado, respondendo por aproximadamente 75% da produção industrial brasileira*

- *sabendo que o Cimento Portland CP II-F40, importado pela Impugnante, se assemelha em característica e utilidade ao cimento comum e não aos "outros tipos de cimento", aplica-se ao presente caso a regra n.º 4, das Regras Gerais de*

*Interpretação do Sistema Harmonizado, ou seja, a mercadoria deve ser classificada por aquela posição correspondente aos artigos mais semelhantes. :*

### *Julgamento DRJ*

Após a diligência, a impugnação foi julgada improcedente, sendo mantido o crédito tributário consoante acórdão assim tributado:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 15/04/2011 a 13/07/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. O cimento Portland do tipo CP II-F do tipo composto, classifica-se código 2523.29.90 - Outros Cimentos, pela aplicação das RGI nº 1 e 6 e RGC nº 1, com subsídio das normas técnicas brasileiras (ABNT).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A autuação em sede de revisão aduaneira não configura mudança no critério jurídico adotado pela Fazenda Pública no exercício do lançamento, em virtude de o desembaraço aduaneiro não produzir qualquer efeito homologatório e de a classificação fiscal ser regida por regras internacionais internalizadas no ordenamento jurídico nacional, portanto, de cumprimento obrigatório, sob pena de ilegalidade.

REVISÃO ADUANEIRA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NÃO CONFIGURA REVISÃO DE OFÍCIO.

A autuação em sede de revisão aduaneira não configura revisão de ofício de lançamento, em virtude não somente de inexistência de lançamento anterior, mas também em razão de vinculação ao princípio da legalidade.

Cumprido destacar o entendimento desposado no tocante a entender correto o enquadramento adotado pela fiscalização:

Cabe aqui destacar que não prospera a argumentação apresentada pela impugnante em sua manifestação à diligência fiscal de que a classificação fiscal no código tarifário 2523.29.10 da NCM/TEC do cimento importado se dá pela aplicação da RGI-4, em razão de semelhança de características com o cimento comum e/ou de mesma aplicação. A RGI-4 somente teria aplicação, na hipótese de impossível o enquadramento tarifário com base nas regras precedentes, conforme explicita a NESH-I a RGI-4, abaixo transcrita.

**(RGI-4) As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.**

NOTA EXPLICATIVA

D) Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3.

Sendo que no caso concreto, foi perfeitamente possível o enquadramento do cimento importado no código tarifário 2532.29.90 da NCM/TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94/2011, pela aplicação da RGI nº 1 e 6 e RGC nº 1 e os textos da posição

8523, das subposição de 8523.2 e 8523.29 e do item 8523.29.90, com subsídio das NESH e da ABNT NBR 11578 e 5732.

Também não se configura exitoso o argumento apresentado no Parecer Técnico (fls. 1.001/1.022) de que deve ser dado ao vocábulo “comum”, para efeitos de enquadramento do cimento importado no código tarifário 2523.29.10 da NCM/TEC, o significado de mais comercializado ou de mais consumido no país, tendo em vista a existência de normas técnicas no país que estabelecem requisitos para reconhecimento dos diversos tipos de cimento Portland, dentre eles, os tipos comum (CP I) e o composto (CP II).

### *Recurso Voluntário e Julgamento CARF*

Intimado do acórdão em 02/02/2016, por meio de sua caixa postal; apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2016, no qual, basicamente, repisa as alegações expostas na Impugnação (fl. 1.059 e seguintes).

Posteriormente, a Recorrente veio aos autos em 07/04/2017 e em 22/09/2017, informar que na sessão de 17/05/2016, a 1ª Turma Ordinária/4ª Câmara, desta 3ª Seção, havia prolatado o Acórdão nº 3401-003.173 (Processo Administrativo nº 12266.722217/2013-65), no qual também é parte e que trata de situação idêntica à presente. Naquele caso, por maioria de votos, foi determinado o cancelamento da autuação fiscal, cuja ementa foi assim consignada:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 26/04/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND CP II-F DO TIPO COMPOSTO.

A mercadoria denominada "cimento Portland CP II-F do tipo composto" não se classifica no código NCM 2523.29.90 da Tarifa Externa Comum (TEC) aprovada pela Resolução Camex nº 94/2011 (CIMENTOS “PORTLAND” / CIMENTO COMUM), pois não é possível, à luz do artigo 94, caput, e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, a utilização de fontes estranhas à NCM e ao SH, para fins interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM, salvo na hipótese de expressa remissão pelas fontes admitidas.

Nesse quadro na sessão de 21/03/2018, em nova composição, com alguns membros daquele julgamento ainda na turma, por maioria de votos, restou negado provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) reconhecimento da preclusão da discussão sobre classificação fiscal e (b) afastar a alegação de alteração de critério jurídico. Confirma-se o acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/04/2011 a 13/07/2011

DEFESA. MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS EM IMPUGNAÇÃO. APRESENTAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede impugnatória não podem ser deduzidas em recurso voluntário, devido à perda da faculdade processual de seu exercício, configurando-se a preclusão consumativa, *ex vi* dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 15/04/2011 a 13/07/2011

#### REVISÃO ADUANEIRA. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

As declarações de importação, mesmo aquelas parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de fiscalização aduaneira, estão sujeitas ao procedimento de revisão aduaneira, ato de conclusão do despacho aduaneiro, objetivando a verificação da regularidade dos tributos e demais gravames, exatidão de informações e aplicação de benefícios fiscais, não havendo qualquer ressalva legal, regulamentar ou normativa à sua realização, muito menos alteração de critérios jurídicos em relação ao desembaraço aduaneiro.

Ressalto ainda a Declaração de Voto elaborada pelo nobre colega, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, em atenção ao argumento de defesa que suscitava ter havido alteração no critério jurídico à luz dos arts. 145, 146 e 149 do Código Tributário Nacional:

2. A **revisão fiscal**, ou aduaneira, conforme preceptivo normativo do DecretoLei n.º 37/1966, tem o escopo de verificar, **textualmente**: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apurase, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

3. Diversa é a **revisão tributária** (do lançamento): enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se reavalia são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolido em suas entranhas, é reconfigurado.

...

21. É evidente que existem graves e severas restrições ao poder de revisão dos atos administrativos, fundadas na crença na palavra do Estado, e a proteção da confiança do cidadão, como um dos fatores materiais da boa-fé, deve ser avaliada de acordo com os seus respectivos requisitos de aplicação e, no presente caso, vislumbra-se a cristalização de um critério anterior: o *procedimento* de revisão aduaneira previsto pelo Regulamento Aduaneiro não implica (pois não pode implicar) revisão de critério jurídico, mas ato de aplicação do direito **a partir do conhecimento ou possibilidade de conhecimento dos fatos**, o que se deu em momento anterior ao procedimento de revisão. De maneira coerente, e diante da inexistência de controvérsia quanto aos fatos, uma vez que as demais declarações de importação, parametrizadas pelo canal verde, têm idêntica descrição quanto aos produtos importados, também a eles deve ser reconhecida a intangibilidade da classificação.

22. Assim, voto por conhecer, e julgar procedente o recurso voluntário neste particular

#### *Embargos de Declaração e Recurso Especial*

Foram então opostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo em face do Acórdão n.º 3401-004.446 - 1ª Turma Ordinária/ 4ª Câmara, rejeitados conforme Despacho de fls. 1.195/1.201).



Dada ciência à Recorrente, houve interposição do Recurso Especial suscitando divergência jurisprudencial (fls. 1.215 e seguintes), que foi admitido para rediscussão da matéria: “*Inexistência de preclusão consumativa*”, quando as razões recursais se prestem a contrapor as razões da própria decisão recorrida” conforme Despacho de fls. 1.279/1/282.

Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de fls. 1.284/1/293.

O Recurso Especial foi julgado na sessão de 16/08/2021, sendo proferido o Acórdão n.º 9303-011.694 – CSRF / 3ª Turma (fls. 1.296 e seguintes). Em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/04/2011 a 13/07/2011

DEFESA. MATÉRIA NÃO PROPOSTA EM IMPUGNAÇÃO. MATÉRIA APRESENTADA EM DILIGÊNCIA. POSSIBILIDADE. NÃO PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede impugnatória podem ser deduzidas em recurso voluntário desde que objeto de manifestação frente a diligência, sem à perda da faculdade processual de seu exercício, afastando-se assim a preclusão consumativa, *ex vi* do art. 16, III e art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, sob pena de ofensa ao princípio do direito de defesa.

Com o afastamento da preclusão consumativa, os autos foram devolvidos à Turma para deliberação sobre a matéria relativa à classificação fiscal.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

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

O lançamento decorre da divergência na classificação fiscal da mercadoria denominada CIMENTO PORTLAND CP IIF32, se no código NCM 2523.29.10 (CIMENTOS “PORTLAND”/CIMENTO COMUM), adotada pela a Recorrente, ou se no código NCM 2523.29.90 (CIMENTO “PORTLAND” / OUTROS), defendido pelo Fisco:

	<b>Contribuinte</b>	<b>Fisco</b>
<b>Descrição da Mercadoria:</b>	CIMENTO PORTLAND CP II-F-32	
<b>Código NCM</b>	Capítulo 25 - Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento 25.23 - Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados 2523.2 - Cimentos Portland: 2523.29 - Outros	
	2523.29.10 - Cimento comum	2523.29.90 - Outros
<b>Alíquota do II</b>	0%	4%

1

Assim, o cerne da questão é saber se o cimento em análise pode ser considerado comum ou não.

A matéria objeto do presente feito já é de conhecimento deste Conselho Administrativo, tendo sido analisada e julgada em processos semelhantes, alguns nos quais o mesmo contribuinte foi parte, com destaque aos seguintes acórdãos:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NORMAS DA ABNT. ADOÇÃO DE CRITÉRIO EXTRÍNSECO AO SISTEMA HARMONIZADO SEM EXPRESSA REMISSÃO DA NOMENCLATURA. IMPOSSIBILIDADE.

O posicionamento da mercadoria em Nomenclaturas baseadas no Sistema Harmonizado deve ser efetuado levando-se em conta apenas as regras para interpretação do Sistema Harmonizado. Conceitos e significados de palavras ou de expressões fixados em normas extrínsecas à Nomenclatura só podem ser utilizados se houver remissão expressa nos textos das posições ou nas notas de seção ou de capítulo. Por tal motivo, as normas técnicas da ABNT não se prestam para fixar conceitos e significados não estabelecidos pelo Sistema Harmonizado. Precedentes.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND COMPOSTO DO TIPO CP II F. CIMENTO COMUM.

O cimento portland do tipo CP II F, embora seja considerado um cimento composto à luz das normas técnicas brasileiras (ABNT), é um cimento comum à luz das regras para interpretação do Sistema Harmonizado de classificação de mercadorias, enquadrando-se no código 2523.2910 Cimento comum, por força da aplicação das RGI nº 1 e 6, combinadas com a RGC nº 1.

FRAUDE NA IMPORTAÇÃO. PERÍCIA TÉCNICA. NECESSIDADE.

A acusação de que o produto importado não se identifica com o produto descrito nos documentos que embasaram as importações só pode ser sustentada mediante prova técnica, sendo insuficiente argumentar com indícios colhidos por meio da comparação de catálogos dos fabricantes no estrangeiro, mormente quando as normas técnicas que regulam a produção do cimento variam de país para país. (Acórdão nº 3403003.511 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Sessão de 29/01/2015. Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

<sup>1</sup> Quadro trazido no relatório constante do Acórdão nº 3401003.173 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

## ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 26/04/2013

## CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CIMENTO PORTLAND CP IIF DO TIPO COMPOSTO.

A mercadoria denominada "cimento Portland CP IIF do tipo composto" não se classifica no código NCM 2523.29.90 da Tarifa Externa Comum (TEC) aprovada pela Resolução Camex nº 94/2011 (CIMENTOS "PORTLAND" / CIMENTO COMUM), pois não é possível, à luz do artigo 94, caput, e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, a utilização de fontes estranhas à NCM e ao SH, para fins interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da NCM, salvo na hipótese de expressa remissão pelas fontes admitidas. (Acórdão nº 3401003.173 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 17/05/2016. Relator Conselheiro AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA)

Ademais, registro o voto vencido elaborado pelo Conselheiro André Henrique Lemos no presente feito, que comungava do mesmo entendimento e adotou tais fundamentos como causa de decidir, votando no sentido de dar integral provimento ao recurso voluntário para cancelar o auto de infração.

*Diferentes acepções sobre o termo comum*

Segundo a fiscalização, o significado de "comum" estaria contido nas normas da ABNT. Lado outro, o contribuinte adota o significado atinente à ampla utilização do cimento em questão que, por essa razão, poderia ser considerado "comum, corriqueiro, usual, frequente".

Conforme destacado pela DRJ, para concluir que o cimento importado, composto com adição de fíler - classe 40, não poderia ser considerado do tipo comum, a fiscalização utilizou critérios estabelecidos nas Normas Técnicas da - ABNT - NBR 5732 (cimento portland comum) e NBR 11578 (cimento portland composto) -, utilizadas pela Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP) em Boletim Técnico acostado aos autos (fls. 529/530):

A Fiscalização identificou a mercadoria importada como Cimento Portland Composto para uso geral do tipo CP-II-F-40, ou seja, cimento Portland, do tipo composto, com adição de fíler, classe 40 (fls. 528/530), com base em:

- a) Descrição da mercadoria na DI, nas faturas comerciais instrutivas (Fls. 76/482).
- b) Identificação feita pela Associação Brasileira de Cimento Portland – ABCP dos oito tipos básicos de cimentos disponíveis no mercado brasileiro, dentre os quais destacamos, os Cimento Portland Comum, com e sem adição (CP I e CP I-S); e o Cimento Portland Composto com Escória (CP II-E), com Pozolana (CP II-Z) ou com Fíler (CP II-F).
- c) Condições estabelecidas pelas normas ABNT NBR 11578 para os Cimento Portland Composto (CP II-E, CP II-Z e CP II F) e NBR 5732 para os Cimento Portland Comum (CP I e CP I-S), ambos das classes 25, 32 e 40 (fls. 530).

Verifica-se constar do relatório de fiscalização anexo ao auto de infração (fls. 526 e seguintes):

De posse da descrição das mercadorias, partindo do pressuposto da existência no mercado de vários tipos de cimento, buscamos os conceitos abaixo delineados, os quais servirão de base para a identificação do tipo de cimento importado, tal qual declarado pela empresa importadora:

a) Cimento portland<sup>2</sup> é a denominação convencionada mundialmente para o material usualmente conhecido na construção civil como cimento. O cimento portland é um pó fino com propriedades aglomerantes, aglutinantes ou ligantes, que endurece sob ação da água. Depois de endurecido, mesmo que seja novamente submetido à ação da água, o cimento portland não se decompõe mais. O cimento portland, misturado com água e outros materiais de construção, tais como areia, pedra britada, pó-depedra, cal e outros, resulta nos concretos e nas argamassas usadas na construção de casas, edifícios, pontes, barragens etc<sup>3</sup>;

b) Acessando o *link* <http://www.abcp.org.br/conteudo/basico-sobre-cimento/tipos/a-versatilidade-do-cimentobrasileiro> que dá acesso a uma das páginas do *site* da Associação Brasileira de Cimento Portland - ABCP, entidade sem fins lucrativos, mantida voluntariamente pela indústria brasileira do cimento, fundada com o objetivo de promover estudos sobre o cimento e suas aplicações, verifica-se que o mercado nacional de cimento dispõe de 8 opções de produto, que atendem aos mais variados tipos de obras, sendo que o cimento Portland comum (CP I) é referência, por suas características e propriedades, aos 11 tipos básicos de cimento Portland disponíveis no mercado brasileiro, os quais relacionamos a seguir:

1. Cimento Portland Comum (CP I)
  - a. CP I – Cimento Portland Comum
  - b. CP I-S – Cimento Portland Comum com Adição
2. Cimento Portland Composto (CP II)
  - a. CP II-E – Cimento Portland Composto com Escória
  - b. CP II-Z – Cimento Portland Composto com Pozolana
  - c. CP II-F – Cimento Portland Composto com Filer
3. Cimento Portland de Alto-Forno (CP III)
4. Cimento Portland Pozolânico (CP IV)
5. Cimento Portland de Alta Resistência Inicial (CP V-ARI)
6. Cimento Portland Resistente a Sulfatos (RS)
7. Cimento Portland de Baixo Calor de Hidratação (BC)
8. Cimento Portland Branco (CPB);<sup>2</sup>

Outrossim, para chegar ao código NCM seguiu o conjunto de regras denominado Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, mais precisamente RG nº 1 e 6. Veja-se:

---

<sup>2</sup> 2 Cimento Portland, foi o nome dado em 1824 pelo químico britânico Joseph Aspdin ao tipo de pó de cimento, em homenagem à ilha britânica de Portland. Joseph Aspdin queimou conjuntamente pedras calcárias e argila, transformando-as num pó fino. Percebeu que obtinha uma mistura que, após secar, tornava-se tão dura quanto as pedras empregadas nas construções. A mistura não se dissolvia em água e foi patenteada pelo construtor no mesmo ano, com o nome de cimento Portland, que recebeu esse nome por apresentar cor e propriedades de durabilidade e solidez semelhantes às rochas da ilha britânica de Portland. Fonte: Wikipédia.

<sup>3</sup> Fonte: [www.cimento.org](http://www.cimento.org)

Porém, dentro do capítulo 25, encontramos a posição 2523 cujo texto, “cimentos hidráulicos (incluídos os cimento não pulverizados, denominados “clinkers”) mesmo corados”, determina que a mercadoria importada, identificada como **cimento portland tipo CP II-F 40 , pela RG n.º 1, se classifica naquela posição, devendo-se entender como cimento hidráulico, o material com propriedades ligantes que quando misturado à água desenvolve reações químicas que levarão a um processo de endurecimento.**

Encontrada a posição 2523, devemos prosseguir aplicando as RG. Para isso, utilizamos a **RG n.º 6 por meio da qual a classificação das 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.**

Aplicando a regra recém citada, tendo em vista não haver notas de subposição aplicáveis ao caso, facilmente chegamos à subposição de 1º nível (5º dígito da NCM), que é 2523.2 cujo texto é “Cimentos Portland”. Para a subposição de 2º nível (6º dígito da NCM) temos que escolher entre duas opções possíveis: a 2523.21, cujo texto é “Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente.” e a 2523.29, cujo texto é “Outros”. Como a descrição da mercadoria importada não fala em ser o cimento da coloração branca, a subposição de 2º nível para a mercadoria importada é a definida pelo código “2523.29 - Outros”.

Prosseguindo a tarefa para definir a classificação fiscal correspondente à mercadoria importada utilizamos a regra geral complementar n.º 1 (RGC-1), por meio do qual as regras gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, “*mutatis mutandis*”, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Na determinação de qual item seria aplicável à mercadoria restaram duas opções: 2523.29.10, cujo texto é “Cimento comum” e 2523.29.90, cujo texto é “Outros”. Pela aplicação da RGC-1 devemos nos ater ao texto do item da subposição. Tendo em vista que a mercadoria importada é cimento do tipo composto, descarta-se o item 2523.29.10 que corresponde ao cimento comum, chegando-se portanto ao item que corresponde à mercadoria descrita como cimento Portland CP II-F 40, qual seja 2523.29.90 “Outros”, sendo esta a classificação fiscal que desejávamos encontrar, já que não há desdobramento em subitem. (grifo nosso)

Cumpra registrar ainda as informações contidas no Relatório de Informação Fiscal fls. 923 e seguintes, elaborado após ter sido determinada assistência técnica nos autos, pela DRJ, ao qual foi anexado o já mencionado pela fiscalização Boletim Técnico ABCP (fls. 832/859), que traz informações sobre o cimento Portland, tais como: histórico, matérias primas, produção, controle de qualidade, tipos disponíveis, principais aplicações e cuidados na estocagem:

10. A primeira demanda, explanada nas fls. 10 e 11 da Resolução nº 2.718 – 2ª Turma da DRJ/FOR, de promover a realização de perícia nas mercadorias, será de impossível implementação.

10.1. Primeiramente, a possibilidade da mercadoria ter sido consumida após quase quatro anos é enorme.

10.2. Além disso, a Associação Brasileira de Cimento Portland (ABCP), entidade da qual o Importador é associado<sup>1</sup>, informa que o prazo de validade do cimento “nunca é superior a três meses”<sup>2</sup>. Assim, mesmo que o cimento ainda não tivesse sido consumido não seria possível realizar quaisquer testes, haja vista a degradação sofrida pelo mesmo.

11. A segunda demanda está dividida em duas partes: apresentação de parecer técnico e anexação de cópias das normas ABNT NBR 11578 e 5732.

11.1. O parecer técnico e os respectivos manuais técnicos, catálogos e demais documentos estão anexados ao e-Processo nº 10480.733168/2012-45.

11.2. As normas ABNT solicitadas (NBR 11578 e 5732) estão anexadas ao e-Processo nº 10480.733168/2012-45.

É relevante relembrar que a autoridade administrativa do órgão aduaneiro foi intimada para promover a realização de perícia nas mercadorias importadas ou, na impossibilidade de realização da perícia (em razão de eventual alienação da mercadoria, destruição etc), solicitar parecer técnico, *“com base em manuais técnicos, catálogos ou quaisquer outros documentos que visem respaldar o feito fiscal;”*.

Paralelamente, a Recorrente juntou o Parecer Técnico de Engenharia Civil e Química informando que, à época, o Cimento Portland Composto — CP II, configurava o cimento mais encontrado no mercado, respondendo por aproximadamente 75% da produção industrial brasileira, com utilização na maioria das aplicações usuais relativas à construção civil, em substituição ao antigo CP (Cimento Portland Comum):

2 — O cimento importado possui adição de filer, uma matéria-prima obtida através de minerais como basalto e calcário.

3 - Conforme se extrai do Parecer Técnico o cimento *Portland CP II F*, em função de sua pequena adição de filer, pode ser aplicado em construções em geral. Ideal para utilização em estruturas de concreto armado, pavimentos de concreto, argamassa de chapisco, assentamento de blocos, revestimento, pisos e contrapisos, grautes, concreto protendido, pré-moldados e artefatos de concreto, restando evidente que o CP II-F32 tem utilização de cimento comum, conforme atestado pelo Parecer Técnico:

*“O cimento CP-II F - com adição de material carbonático - filer — está entre os mais versáteis em sua utilização, pois são conferidas desde as mais simples aplicações como argamassas de assentamentos e revestimentos, artefatos e elementos pré-moldados chegando as de maior porte como concreto, armado ou protendido”*

Destaca-se, ainda, que a adição de filer não o torna composto a ponto de ensejar a sua classificação como "outros" tipos de cimento. Tanto é assim que o próprio Cimento Portland classificado como "comum" (CP I) pode conter adição (CP I —S) e, nem por esse motivo, deixa de ser classificado como "cimento comum", devendo se aplicar o mesmo entendimento ao cimento importado pela Impugnante (CP II — F), visto que possui a mesma utilização do CP I no Brasil.

4 — O "CIMENTO PORTLAND CP II-F-40" é tecnicamente considerado como "cimento comum". Isso porque, conforme atestado pelo Parecer Técnico, *“a Classificação Fiscal NCM 2523.29.10 (Cimento Comum) se refere aos produtos com maior volume de consumo no mercado da construção civil brasileira, onde se incluem os produtos que a Intercement pretende importar CP II F 32 e CP II - F 40, ou seja, o CP II-F - Cimento Portland composto com filer:”*

Acrescentou ainda que a descrição do cimento por ela importado, é idêntica à definição do Cimento Portland Comum, disposta no item 3.1 da norma da ABNT — NBR 5732.

A DRJ, por sua vez, validou a utilização das normas técnicas da ABNT como subsídio para a classificação fiscal (fls. 1.050/1.051):

Conforme a NCM11/TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94/2011, na subposição de 2º nível do Sistema Harmonizado 2523.29-Outros Cimentos hidráulicos Portland, que é a que se enquadra o cimento Portland que não seja branco, existem dois itens da NCM/TEC, o 2523.29.10 – Cimento Comum, e o 2523.29.90-Outros, nos quais pode se enquadrar o cimento importado.

Consoante, as normas técnicas ABNT NBR 5732 e 11578 que fixam as condições exigíveis no recebimento dos cimentos Portland comuns e composto, respectivamente (fls. 185/194) o cimento Portland Composto do tipo CP II-F-40 não é um cimento do tipo comum, mas sim, composto. Classifica-se, portanto, no código tarifário da NCM/TEC 2523.29.90 –Outros Cimentos, pela aplicação das RGI nº 1 e 6 e da RGC nº 1.

A utilização das normas técnicas da ABNT como subsídio para a classificação fiscal de mercadorias é amplamente utilizada, conforme atestam as ementas de Soluções de Consulta de classificação de mercadorias abaixo transcritas.

Assim, conclui:

Cabe aqui destacar que não prospera a argumentação apresentada pela impugnante em sua manifestação à diligência fiscal de que a classificação fiscal no código tarifário 2523.29.10 da NCM/TEC do cimento importado se dá pela aplicação da RGI-4, em razão de semelhança de características com o cimento comum e/ou de mesma aplicação. A RGI-4 somente teria aplicação, na hipótese de impossível o enquadramento tarifário com base nas regras precedentes, conforme explicita a NESH-I a RGI-4, abaixo transcrita.

**(RGI-4) As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.**

NOTA EXPLICATIVA

I) Esta Regra refere-se às mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras 1 a 3.

Sendo que no caso concreto, foi perfeitamente possível o enquadramento do cimento importado no código tarifário 2523.29.90 da NCM/TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94/2011, pela aplicação da RGI nº 1 e 6 e RGC nº 1 e os textos da posição 8523, das subposições de 8523.2 e 8523.29 e do item 8523.29.90, com subsídio das NESH e da ABNT NBR 11578 e 5732.

Também não se configura exitoso o argumento apresentado no Parecer Técnico (fls. 1.001/1.022) de que deve ser dado ao vocábulo “comum”, para efeitos de enquadramento do cimento importado no código tarifário 2523.29.10 da NCM/TEC, o significado de mais comercializado ou de mais consumido no país, tendo em vista a existência de normas técnicas no país que estabelecem requisitos para reconhecimento dos diversos tipos de cimento Portland, dentre eles, os tipos comum (CP I) e o composto (CP II).

Além do específico contexto dos autos, é de se observar que sob o ponto de vista teórico a Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") configura nomenclatura regional, utilizada em todas as operações de comércio exterior dos Estados do Mercosul. A partir da identificação da classificação fiscal de determinada mercadoria na NCM, deve ser aplicada a alíquota constante na Tarifa Externa Comum ("TEC") nos termos dos artigos 90 e 94, do Regulamento Aduaneiro, Decreto 6.759/2009, *verbis*:

Art. 90 O imposto será calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum sobre a base de cálculo de que trata o Capítulo III deste Título (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 22).

Art. 94. A alíquota aplicável para o cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na Tarifa Externa Comum, na data da ocorrência do fato gerador, uma vez identificada sua classificação fiscal segundo a Nomenclatura Comum do Mercosul.

Parágrafo único. Para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas

Depreende-se do parágrafo único, a previsão das fontes de interpretação para realização da classificação fiscal, que compreende: as 6 (seis) Regras Gerais para Interpretação ("RGI"), as 2 (duas) Regras Gerais Complementares ("RGC"), as Notas Complementares; e, subsidiariamente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da OMA.

Nesse cenário, no tocante ao significado e alcance do vocábulo "comum" existente no texto do código 2523.2910 da NCM, entendo que o Cimento Portland CP II—F40, se assemelha em característica e utilidade ao cimento comum e não aos "outros tipos de cimento", motivo pelo qual é possível aplicar a regra nº 4<sup>3</sup>, das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, utilizada pela Recorrente. De tal maneira, a mercadoria deve ser classificada por aquela posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

Isso porque, o que diferia o "cimento comum" dos outros tipos de cimento, era a utilização, ou seja, o cimento utilizado em diversos tipos de construção diferenciava-se do cimento especial, utilizado para edificações específicas, o que o classifica na categoria outros. Nesse sentido, o próprio Boletim Técnico da ABCP, utilizado pela fiscalização como um dos fundamentos para justificar o lançamento, reconhece a similaridade de características do tipo importado em relação ao cimento portland comum original, bem como a ampla utilização no mercado, em aplicações usuais, como substituto do antigo CP:

O primeiro cimento portland lançado no mercado brasileiro foi o conhecido **CP**, correspondendo atualmente ao **CP I**, um tipo de *cimento portland comum* sem quaisquer adições além do gesso (utilizado como retardador da pega). Ele acabou sendo considerado na maioria das aplicações usuais como termo de referência para comparação com as características e propriedades dos tipos de cimento posteriormente aparecidos. Foi a partir do amplo domínio científico e tecnológico sobre o cimento portland comum que se pôde desenvolver outros tipos de cimento, com o objetivo inicial de atender a casos especiais. **Com o tempo verificou-se que alguns desses cimentos, inicialmente imaginados como especiais, tinham desempenho equivalente ao do cimento portland comum original, atendendo plenamente às necessidades da maioria das aplicações usuais e apresentando, em muitos casos, inclusive, alguma vantagem adicional.**

---

<sup>3</sup> As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.



...

**Atualmente os cimentos portland compostos são os mais encontrados no mercado, respondendo por aproximadamente 75% da produção industrial brasileira; são utilizados na maioria das aplicações usuais, em substituição ao antigo CP.** (grifo nosso)

Destaca-se ainda que não existem notas de seção, de capítulo ou de subposição no tocante ao que deve ser entendido por cimento comum. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado à posição 2523 também não trazem esclarecimentos a esse respeito, tampouco referência a normativo externo. Por conseguinte, as normas da ABNT não poderiam constituir elemento subsidiário principal para enquadramento do produto.

No tocante à ausência de remissão expressa da NCM à utilização dos conceitos estabelecidos pela ABNT, ponderou o Conselheiro Relator Antonio Carlos Atulim no Acórdão nº 3403003.511 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária:

Desse modo, se não existe remissão expressa da NCM à utilização dos conceitos estabelecidos pela ABNT e se as normas técnicas baixadas por essa entidade são cumpridas por consenso dos interessados na sua aprovação, a fiscalização não tem como obrigar o contribuinte a adotar os conceitos estabelecidos pela ABNT nem para efetuar a classificação fiscal dos seus produtos e nem para descrevê-los nas declarações de importação.

Quando a Nomenclatura quer alterar ou delimitar o significado de uma palavra ou expressão ela expressamente remete o intérprete a uma nota de seção, de capítulo ou de subposição na qual o significado pretendido é estabelecido. Isso pode ser constatado, exemplificativamente, examinando-se a Nota nº 8 e a Nota Complementar nº 1, ambas do Capítulo 29, que fixaram o que se deve entender por

*"hormônios"* e por *"produtos contendo funções oxigenadas"*, in verbis: *"8. Para os fins da posição 29.37:*

*a) o termo hormônios compreende os fatores libertadores ou estimuladores de hormônios, os inibidores de hormônios e os antagonistas de hormônios (antihormônios)*  
;

(...)

*Nota Complementar*

*1. Nos itens da posição 29.33, quando houver menção a produtos contendo ou não funções oxigenadas, entender-se-á que corresponde unicamente às funções unidas mediante ligação covalente à estrutura que contém o heterociclo."*

...

No silêncio da Nomenclatura quanto ao significado que deve ser atribuído aos seus termos, deve ser empregado o significado corrente do vernáculo, pois a Nomenclatura não é utilizada por técnicos e experts, mas sim por pessoas comuns que operam no comércio internacional.

No que tange ao afastamento de normas extrínsecas para interpretação, Augusto Fiel Jorge D' Oliveira, relator do Acórdão nº 3401003.173 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária afirma:

Para resolver a questão, deve-se atentar para a norma contida no artigo 94, parágrafo único, do RA, que prevê as fontes primárias para a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos e, ainda, fonte secundária. A meu ver, tal listagem é exaustiva, de modo que não podem ser utilizados na interpretação elementos estranhos às RGI, RGC, notas complementares e explicativas, salvo na hipótese de remissão expressa, sob pena de frustrar o próprio objetivo da adoção pelos países de uma Nomenclatura Comum para a prática do Comércio Exterior.

Isso porque, admitindo-se que cada país adotasse normas técnicas lá produzidas e observadas pelos participantes do mercado para padronizar o que é produto A ou produto B, para fins de interpretação da NCM, certo é que as classificações deixariam ser uniformes para uma dada mercadoria, em contrariedade ao objetivo da existência de uma Nomenclatura Comum. Outro problema é que as classificações fiscais mudariam ao sabor das mudanças efetuadas nas normas técnicas.

Assim, se não há uma regra de remissão específica para classificação do Cimento Portland, entendo que as normas técnicas não podem ser utilizadas para a sua classificação fiscal.

Assim, ao contrário do que entendeu a autoridade julgadora de piso, não é possível adotar conceitos e classificações extrínsecos à Nomenclatura de mercadorias baseadas no Sistema Harmonizado, na ausência de menção expressa aos conceitos ali não contidos.

E também, como destacado pela 3ª Turma Ordinária no já mencionado Acórdão nº 3403003.511, *"no silêncio da Nomenclatura quanto ao significado que deve ser atribuído aos seus termos, deve ser empregado o significado corrente do vernáculo, pois a Nomenclatura não é utilizada por técnicos e experts, mas sim por pessoas comuns que operam no comércio internacional"*.

Finalmente, transcrevo excerto da Declaração de Voto elaborada em conjunto pelos Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida, que votaram pelas conclusões no Processo nº 12266.722217/201365, por comungar do entendimento no sentido de que à época dos fatos, a fiscalização não reuniu acervo probatório/argumentativo suficiente para adotar o reenquadramento na classificação fiscal, o que seria suficiente para afastar a autuação:

A informação prestada, apesar de mais consistente do que a presente na ferramenta colaborativa, traz classificação de caráter nacional (ao menos, na autuação, não se revela que tais categorias seriam adotadas regionalmente, no âmbito do MERCOSUL). Faz ainda o autuante menção à norma ABNT NBR 11578 (que trata de cimentos Portland compostos) e à Norma ABNT NBR 5732 (que versa sobre cimentos portland comuns).

A nosso ver, os argumentos trazidos na autuação não são suficientes para esclarecer o conteúdo do termo "comuns" empregado em norma de caráter regional (MERCOSUL), e não nacional (Brasil).

Até tentamos, em nome da verdade material, na sessão de julgamento, buscar norma conjunta do MERCOSUL que disciplinasse o que é um cimento "comum", sem sucesso.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) trazidas na autuação, por certo, não se destinam à tarefa de discernir o sétimo e o oitavo dígitos do código NCM (os únicos discutidos no presente processo), pois se referem ao código SH, internacionalmente adotado, com seis dígitos. Não se pode esperar encontrar (e não se encontra, efetivamente) nas NESH o significado do termo "comum".

...

Nenhum vestígio na NESH que possa compatibilizar a classificação citada pelo autuante como "nacional" àquela apontada internacionalmente (comum, moderado e brancos, entre outros).

A nosso ver, o que falta na autuação é a conclusividade que permita classificar a mercadoria no código pretendido (2523.29.90).

Com esses fundamentos, entendo como incorreta a classificação fiscal NCM 2523.29.90 utilizada no lançamento em debate.

### *Conclusão*

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar integralmente o crédito tributário lançado neste processo.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário e manter a classificação do cimento Portland CP II F no código NCM 2523.29.90 coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora, em seu voto, atendeu à pretensão da recorrente no sentido de que o cimento Portland CP II F deveria ser classificado no código NCM 2523.29.10 (cimento Portland comum), entendendo que o vocábulo “comum” ali utilizado deveria ser interpretado a partir da condição de mercado e de utilização do produto (segundo o Parecer Técnico de Engenharia Civil e Química apresentado pela recorrente, o Cimento Portland Composto — CP II era o cimento mais vendido no mercado, com utilização na maioria das aplicações usuais relativas à construção civil), não podendo ser aproveitados os critérios estabelecidos nas Normas Técnicas da ABNT – NBR 5732 (cimento portland comum) e NBR 11578 (cimento portland composto), por serem elementos extrínsecos ao Sistema Harmonizado.

E é justamente esse o cerne da divergência que tenho em relação ao voto da i. relatora. Ao contrário do que foi defendido no voto vencido, entendo que, no caso aqui discutido, o vocábulo “comum” não pode ser interpretado a partir da condição de mercado ou a partir da utilização do produto, bem como entendo que a designação dos cimentos Portland dada pelas Normas Técnicas da ABNT representa o significado esperado para a expressão “cimento Portland comum” utilizada na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Se observarmos as NESH da posição 2523, veremos que ali já há uma referência a “cimento Portland comum”, sem que, no entanto, tenha sido estabelecido qualquer alcance de

significado para a expressão, como se o conceito fosse de domínio comum. Observe-se que as NESH falam em tipos de cimento Portland, citando o “cimento Portland comum” como sendo um dos tipos mais conhecidos:

O cimento *Portland* é obtido por calcinação de pedras de cal que contenham argila no estado natural ou adicionadas de argila em proporções apropriadas. Outros elementos (por exemplo, sílica, alumina, ferro) podem igualmente ser adicionados. Da calcinação resultam os semiprodutos denominados clinkers. Esses clinkers são em seguida pulverizados para formar o cimento *Portland*, no qual podem ser incorporados aditivos ou aceleradores para modificar as suas propriedades hidráulicas. Entre os tipos mais conhecidos de cimento *Portland*, podem citar-se o **cimento Portland comum**, o cimento *Portland* moderado e os cimentos brancos. (grifei)

Não obstante as NESH não terem definido o que deve ser entendido como “cimento Portland comum”, a leitura do excerto acima reproduzido nos revela pelo menos dois pontos que devem ser levados em consideração: 1. que as NESH reconhecem haver diferentes tipos de cimento Portland, cujas definições devem ser buscadas para além de seus textos, uma vez que as NESH não as exploram; e 2. que a classificação dos cimentos Portland, por tipo, claramente leva em consideração características intrínsecas do produto (observe-se que as NESH listam como os tipos de cimento mais conhecidos, lado a lado, o cimento comum, o cimento moderado e o cimento branco), o que me leva à conclusão de que não é possível que se cogite a utilização, como critério de distinção de tipo, de elementos extrínsecos, como a condição de mercado ou a utilização do produto.

Além disso, não posso deixar de mencionar que o termo “comum” (ou o seu equivalente em inglês e em francês), que levou a i. relatora a usar como critério de classificação a condição de mercado e a utilização do produto e, conseqüentemente, a classificar a mercadoria no código NCM 2523.29.10 (cimento Portland comum), não é encontrado nas versões em inglês e em francês das NESH. Nessas versões, as NESH utilizam termos que correspondem ao vocábulo “normal” da língua portuguesa:

Le ciment Portland est obtenu par calcination de pierres à chaux contenant de l'argile à l'état naturel ou additionnées d'argile en proportions appropriées. D'autres éléments (silice, alumine, fer, par exemple) peuvent être également ajoutés. De la calcination résultent des demi produits dénommés clinkers. Ces clinkers sont ensuite pulvérisés pour former le ciment Portland auquel des additifs ou des accélérateurs peuvent être incorporés afin d'en modifier les propriétés hydrauliques. Parmi les types les plus connus de ciment Portland, on peut citer le **ciment Portland normal**, le ciment Portland modéré et les ciments blancs. (grifei)

Portland cement is obtained by firing limestone containing in its natural state, or mixed artificially with, a suitable proportion of clay. Other materials such as silica, alumina or iron bearing substances may also be added. As a result of the firing process, semi finished products known as clinkers are obtained. These clinkers are subsequently ground to produce Portland cement, which may incorporate additives and accelerators to modify its hydraulic properties. The principal types of Portland cement are **normal Portland cement**, moderate Portland cement and white Portland cement. (grifei)

Então, o que chamamos de “cimento Portland comum” aqui no Brasil é o que é, aparentemente, conhecido em vários outros países como “cimento Portland normal”. E temos que concordar que “normal” é um adjetivo que nos leva menos ainda, quando comparado ao adjetivo “comum”, a interpretar que seja algo sujeito à condição de mercado e/ou à utilização do produto.

Afastada a possibilidade de se utilizar a condição de mercado e/ou a utilização do produto como critério de classificação de cimento Portland como “comum”, passo a defender, para tal finalidade, a utilização da designação normalizada (tipo) dos cimentos Portland estabelecida pela ABNT (atualmente na NBR 16697).

Antes, porém, é preciso referir que a subposição do SH 2523.29 foi desdobrada, no âmbito do Mercosul, da forma a seguir reproduzida, o que levou à introdução, na NCM, de um código específico para o “cimento Portland comum”:

25.23	Cimentos hidráulicos (incluindo os cimentos não pulverizados, denominados clinkers), mesmo corados.
2523.10.00	- Cimentos não pulverizados, denominados clinkers
2523.2	- Cimentos Portland:
2523.21.00	-- Cimentos brancos, mesmo corados artificialmente
2523.29	-- Outros
2523.29.10	Cimento comum
2523.29.90	Outros

Lembrando que as NESH da posição 2523 reconhecem a existência de diferentes tipos de cimento Portland, cujas definições estão para além dos textos das próprias NESH, e considerando a referência expressa a “cimento Portland comum” no código NCM 2523.29.10, busquei identificar como são classificados e conhecidos os cimentos Portland nos diversos países do mundo.

Nessa busca, feita a partir de sites da internet, foi possível identificar que as classificações de cimento Portland adotadas pelos países, apesar de não serem exatamente uniformes em relação a todos os seus tipos, em muito se aproximam. Mais importante que isso, é preciso referir que TODOS os países consultados trazem em sua classificação um cimento Portland “básico”, que às vezes é referido como “normal”, às vezes como “ordinário”, às vezes como “comum” e às vezes simplesmente como “cimento Portland”.

Outra observação que pode ser feita sobre a classificação dos cimentos Portland é que ela é estabelecida, em geral, por meio de uma norma técnica, a exemplo da norma europeia NF EN 197-1, de 2012, da norma norte-americana ASTM C150, da norma argentina IRAM 50.000, da norma uruguaia publicada pelo Decreto 97/019, de 2019, da norma paraguaia NP 17 044 80 e da norma brasileira NBR 16697.

Olhando especificamente para como as normas técnicas classificam os cimentos Portland nos países que faziam parte do Mercosul quando da criação do código NCM 2523.29.10 (Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai), encontramos as seguintes designações:

**Brasil – NBR 16697**

**Tabela 1 - Designação normalizada, sigla e classe do cimento Portland**

Designação normalizada (tipo)	Subtipo	Sigla	Classe de resistência	Sufixo
Cimento Portland comum	Sem adição	CP I	25, 32 ou 40 <sup>c</sup>	RS <sup>a</sup> ou BC <sup>b</sup> —
	Com adição	CP I-S		
Cimento Portland composto	Com escória granulada de alto forno	CP II-E		
	Com material carbonático	CP II-F		
	Com material pozolânico	CP II-Z		
Cimento Portland de alto-forno		CP III		
Cimento Portland pozolânico		CP IV		
Cimento Portland de alta resistência inicial		CP V	ARI <sup>d</sup>	
Cimento Portland branco	Estrutural	CPB	25, 32 ou 40 <sup>c</sup>	—
	Não estrutural	CPB	—	

<sup>a</sup> O sufixo RS significa resistente a sulfatos e se aplica a qualquer tipo de cimento Portland que atenda aos requisitos estabelecidos em 5.3, além dos requisitos para seu tipo e classe originais.

<sup>b</sup> O sufixo BC significa baixo calor de hidratação e se aplica a qualquer tipo de cimento Portland que atenda aos requisitos estabelecidos em 5.4, além dos requisitos para seu tipo e classe original.

<sup>c</sup> As classes 25, 32 e 40 representam os mínimos de resistência à compressão aos 28 dias de idade, em megapascals (MPa), conforme método de ensaio estabelecido pela ABNT NBR 7215.

<sup>d</sup> Cimento Portland de alta resistência inicial, CP V, que apresenta a 1 dia de idade resistência igual ou maior que 14 MPa, quando ensaiado de acordo com a ABNT NBR 7215 e atende aos demais requisitos estabelecidos nesta Norma para esse tipo de cimento.

**Argentina – IRAM 50.000****Tabla 1 - Tipos de cemento y composición**

Tipo de cemento	Nomenclatura	Composición (g/100 g)			
		Clínter + sulfato de calcio	Puzolana (P)	Escoria (E)	“Filler” calcáreo (F)
Cemento pórtland normal	CPN	100-90		0-10	
Cemento pórtland con “filler” calcáreo	CPF	99-80			1-20
Cemento pórtland con escoria	CPE	89-65		11-35	
Cemento pórtland compuesto	CPC	98-65	dos o más, con P + E + F ≤ 35		
Cemento pórtland puzolánico	CPP	85-50	15-50		
Cemento de alto horno	CAH	65-25		35-75	

**Uruguai – Decreto nº 97/019 – 2019**

Tabla 1- Tipos de cemento y composición

Tipo de cemento	Designación	Composición (g/100g)				Componentes minoritarios
		Componentes principales				
		Clinker	Puzolana (P)	Escoria (E)	Filler Calcáreo (F)	
Cemento Portland Normal	CPN	100-95	-	-	-	0-5
Cemento Portland con Filler Calcáreo	CPF	94-80	-	-	6-20	0-5
Cemento Portland Pozolánico	CPP	85-50	15-50	-	-	0-5
Cemento Portland con Escoria	CPE	94-65	-	6-35	-	0-5
Cemento Portland Compuesto	CPC	94-65	Dos o tres componentes con P+E+F entre 6 y 35%		-	0-5

**Paraguai – NP 17 044 80**

TABLA I

TIPOS	CATEGORIAS	IDENTIFICACION
Portland Común	32	CPI- 32
Portland Compuesto	32	CPII-Z 32
		CPII-E 32
		CPII-F 32
Portland Alto Horno	25	CPIII-25
	32	CPIII-32
Portland Pozolánico	32	CPIV-32
Portland Alta Resistencia Inicial	----	CPV- ARI
Albañilería	4,5	C AB – 4,5

Como se percebe das tabelas acima reproduzidas, enquanto o Brasil e o Paraguai nominam o primeiro tipo como “cimento Portland Comum”, a Argentina e o Uruguai, referindo o mesmo tipo de cimento, optaram por utilizar uma nomenclatura diferente e chamá-lo de “cimento Portland normal” (mesmo termo utilizado nas versões em inglês e em francês das NESH).

Além disso, nas tabelas acima encontramos mais dois tipos de cimento Portland que são comuns na classificação dos quatro países que formaram o bloco regional (cimento Portland composto e cimento Portland Pozolánico), havendo algumas divergências em relação aos demais tipos listados.

Não obstante as divergências encontradas, o fato é que o “cimento Portland comum/normal”, único tipo de cimento Portland expressamente referido no desdobramento do SH feito no âmbito do Mercosul, e que é o objeto de interesse dos autos, possui uma designação específica e convergente nos quatro países que acordaram o referido desdobramento.

Quanto à aceitabilidade dessas normas técnicas para fins de classificação do cimento Portland, observei, em todos os países consultados, que o mercado as utiliza como referência em suas publicações, a exemplo do que faz a Associação Brasileira de Cimento Portland no seguinte excerto extraído do texto encontrado no endereço eletrônico <https://abcp.org.br/cimento/tipos/>:

**A VERSATILIDADE DO CIMENTO BRASILEIRO**

O mercado nacional dispõe de 8 opções, que atendem aos mais variados tipos de obras.

O cimento Portland comum (CP I) é referência, por suas características e propriedades, aos demais tipos básicos de cimento Portland. Esses tipos se diferenciam de acordo com a proporção de clínquer e sulfatos de cálcio e de adições (tais como escórias, pozolanas e material carbonático) acrescentadas no processo de moagem. O material carbonático é conhecido no jargão da indústria como fíler calcário.

Os tipos podem diferir também em função de propriedades intrínsecas, como alta resistência inicial, a cor branca etc. O próprio Cimento Portland Comum (CP I) pode conter adição, neste caso, de 1% a 5% de material pozzolânico, escória ou carbonato de cálcio e o restante de clínquer. Já o CPI-S pode conter de 6% a 10% de material carbonático.

O Cimento Portland Composto (CP II- E, CP II-Z e CP II-F) tem adições de escória, pozolana e fíler, respectivamente, mas em proporções um pouco maiores que no CP I e no CP I-S.

O Cimento Portland de Alto-Forno (CP III) e o Cimento Portland Pozolânico (CP IV) contam com proporções maiores de adições: escória, de 35% a 75% (CP III), e pozolana, de 15% a 50% (CP IV).

### **TIPOS DE CIMENTO PORTLAND**

#### 1. Cimento Portland Comum (CP I)

CP I – Cimento Portland Comum

CP I-S – Cimento Portland Comum com Adição

#### 2. Cimento Portland Composto (CP II)

CP II-E – Cimento Portland Composto com Escória

CP II-Z – Cimento Portland Composto com Pozolana

CP II-F – Cimento Portland Composto com Fíler

#### 3. Cimento Portland de Alto-Forno (CP III)

#### 4. Cimento Portland Pozolânico (CP IV)

#### 5. Cimento Portland de Alta Resistência Inicial (CP V-ARI)

#### 6. Cimento Portland Resistente a Sulfatos (RS)

#### 7. Cimento Portland de Baixo Calor de Hidratação (BC)

#### 8. Cimento Portland Branco (CPB)

(...)

### **APLICAÇÕES DOS TIPOS DE CIMENTO**

A partir de 2018, todos os tipos de cimento foram reunidos em uma única norma de especificação, a ABNT NBR 16697. Em que pese a possibilidade de se ajustar, por meio de dosagens adequadas, esses diversos tipos de cimento às mais diversas aplicações, a análise de suas características e propriedades mostra que certos tipos são mais apropriados para determinadas aplicações.

Outro aspecto que deve ser levado em consideração, e que reforça a decisão sobre a aceitação da designação normalizada (tipo) dos cimentos Portland estabelecida pela ABNT



para fins de auxílio no enquadramento da mercadoria na NCM, é o fato de que, enquanto a versão em português da NCM utiliza a expressão “cimento Portland comum”, a versão em espanhol faz referência a “cimento Portland normal” (da mesma forma que encontramos nas versões em inglês e em francês das NESH), que é o termo utilizado nas normas técnicas vigentes na Argentina (IRAM 50.000) e no Uruguai (Decreto 97/019, de 2019).

2523	Cementos hidráulicos (comprendidos los cementos sin pulverizar o clínker), incluso coloreados.
2523.10.00	- Cementos sin pulverizar o clínker
2523.2	- Cemento Pórtland:
2523.21.00	- - Cemento blanco, incluso coloreado artificialmente
2523.29	- - Los demás
2523.29.10	Cemento normal
2523.29.90	Los demás

Ora, para mim é cristalino que o Sistema Harmonizado, e também a Nomenclatura Comum do Mercosul, ao utilizarem o termo “cimento Portland comum” (na versão em português), não quiseram redefinir algo que já se encontrava por demais consolidado no mercado mundial, de tal forma que a interpretação que deve ser dada à expressão “cimento Portland comum” não deve ser buscada a partir do significado do vocábulo “comum”. A interpretação da expressão “cimento Portland comum” é técnica e, por isso mesmo, deve ser buscada nas normas técnicas que a define (no caso brasileiro, nas normas da ABNT). No Brasil, “cimento Portland comum” é o cimento designado, nos termos da NBR 16697, como CP I ou como CP I-S.

Como no presente caso estamos analisando o cimento Portland CP II F, que, segundo a NBR 16697, é um cimento do tipo Portland composto, e não um cimento do tipo Portland comum, é de se concluir, pela aplicação das RGI-1, RGI-6 e RGC-1 que a correta classificação do produto é aquela apontada pela Fiscalização (2523.29.90 – outros), e não aquela pretendida pela recorrente (2523.29.10 – cimento comum).

Reforça esse entendimento a Solução de Consulta COANA nº 173, de 7 de maio de 2015, que, ao analisar a classificação do cimento comercialmente conhecido como CP II-E-32 RS entendeu que “a adição de escórias de alto forno e material carbonático descaracterizam a mercadoria em análise do cimento Portland comum”, e concluiu, mediante a aplicação das RGI-1, RGI-6 e RGC-1, que o código NCM correto seria o 2523.29.90.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

**Código NCM:** 2523.29.90

**Mercadoria:** Cimento portland, comercialmente conhecido como CP II-E-32 RS, composto por clínquer com gesso (56% a 94%), escória de alto forno granulada (6% a 34%) e adição de material carbonático (no máximo 5%). A adição de gesso, em geral, é de 3% de gesso para 97% de clínquer, em massa. O teor de alumínio tricálcico do clínquer é de no máximo 8%, em massa.

**Dispositivos Legais:** RGI 1 (texto da posição 25.23) e 6 (textos da subposição de 1o nível 2523.2 e da subposição de 2o nível 2523.29) e RGC-1 (texto do item 2523.29.90) da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 8 de dezembro de 2011, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, e alterações posteriores.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a classificação do cimento Portland CP II F, por força da aplicação das RGI-1, RGI-6 e RGC-1, no código NCM 2523.29.90.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

## Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

1.1. O cerne da lide no presente caso está intimamente relacionado com o conteúdo semântico do adjetivo “*comum*”, utilizado no subitem de primeiro nível da NCM como um desdobramento do cimento Portland. Enquanto a fiscalização descreve – fundamentado em normativas e em publicação especializada – que o termo comum deve ser interpretado tecnicamente (como somente o CP-I), a **Recorrente** atrela o termo *comum* a condições de mercado (comum é o que vende mais) ou de aplicação (comum é o que é mais utilizado).

2. Acontece que a classificação fiscal é determinada primeiro pelos textos das posições, depois pelas notas de seção e de capítulo e por fim pelas demais regras de classificação fiscal. Em momento algum o legislador dispõe que os conceitos descritos na NESH devem ser interpretados de forma coloquial, ou de acordo com esta ou aquela norma técnica, ou de acordo com a quantidade de vendas no ano. O caminho é: descrição da posição, notas de seção e demais regras de interpretação.

2.1. Percorrê-lo-emos.

3. A descrição da posição é o nosso problema. Não fosse o termo *comum* tão polissêmico quanto o termo *outros* não haveria qualquer problema em enquadrar o cimento neste ou naquele subitem.

3.1. As notas de seção e de capítulo em nada auxiliam. Por se tratar de desdobramento regional de subitem, deve ser buscada a solução no âmbito do MERCOSUL – Entidade responsável por criar o subitem. O desdobramento *comum* já se encontra na primeira versão da TEC, sem qualquer explicação acerca do conteúdo do adjetivo – nem nas resoluções, nem nas decisões, nem nas atas das reuniões do CT1.

4. Como a descrição da posição em nada auxilia e as notas de capítulo e de posição nada descrevem, é dever apoiar-se nas demais regras de interpretação do sistema harmonizado (caminho, por sinal, percorrido pela **Recorrente**):

### REGRA 2

a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

### REGRA 3

**Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições** por aplicação da Regra 2 b) ou **por qualquer** outra **razão**, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

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.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4.1. A Regra 2 (a e b) é inaplicável ao caso *sub judice* já que não tratamos de artigo desmontado, misturado ou de qualquer outra forma composto, o que leva, automaticamente, ao afastamento da regra 3 b) já que “*este segundo método de classificação visa unicamente: 1) Os produtos misturados; 2) As obras compostas por matérias diferentes; 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes; 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho*” (Notas explicativas da Regra 3b))

4.2. A polissemia da palavra *comum* também impede qualquer digressão sobre a especificidade de um ou de outro subitem. É dizer, adotado um conceito técnico de comum (como quer o fisco) o subitem *outros* é mais específico do que o subitem *comum*. Adotado um conceito mercadológico de *comum*, o subitem *comum* é mais específico que o subitem *outros*. Assim, os dois subitens *comum* e *outros* são igualmente específicos para a mercadoria em análise, caso levemos em consideração aspectos diferentes (características técnicas e mercadológicas) desta, o que nos leva à aplicação da RGI 3 c) por força da V nota de seção da RGI 3a) – rememorando que a RGI 3b) já foi afastada:

**V) Contudo, quando duas ou mais posições se refiram cada qual a uma parte somente das matérias** que constituam um produto misturado ou um artigo composto, ou a uma parte somente dos artigos no caso de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, **essas posições devem ser consideradas, em relação a esse produto ou a esse artigo, como igualmente específicas**, mesmo que uma delas dê uma descrição mais precisa ou mais completa. **Neste caso, a classificação dos artigos será determinada por aplicação da Regra 3 b) ou 3 c).**

4.3. A Regra 3 c) determina a aplicação “*na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração*”, o que no nosso caso implica em dizer que a classificação adotada pela fiscalização (2523.29.90) é a correta.

5. Todavia, a fiscalização classificou a mercadoria importada somente com base na RGI 1 interpretada a partir de normas técnicas outras, que não a NESH. Desta forma, não pode esta Casa *corrigir* o caminho adotado pela fiscalização, por tratar-se, claramente, de alteração dos fundamentos jurídicos do lançamento.

6. Portanto, por carência de fundamentação, deve ser dado provimento ao recurso voluntário, para afastar o lançamento, salvo das multas por classificação fiscal incorreta, por força da Súmula 161 desta Casa.

7. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conhecimento do Recurso Voluntário dando-lhe parcial provimento para afastar o lançamento, salvo das multas por classificação incorreta.

(assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto