



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

Processo n° 10983.905717/2008-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.300 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria RESSARCIMENTO IPI
Recorrente MILANO EDITORA GRAFICA LTDA-ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

AJUSTE CÁLCULO DECISÃO DRJ. DESNECESSIDADE.

O cálculo do valor do crédito complementar está em conformidade com o entendimento externado na decisão recorrida, com a exclusão do valor do débito apurado pela fiscalização que reduziu o montante do crédito ressarcível em conformidade com as planilhas anexas ao Despacho Decisório, não sendo necessário qualquer reparo.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

CRÉDITO IPI. FABRICAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO - NT. SÚMULA 20 CARF.

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

ART. 100 E ART. 146 DO CTN. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. DESCABIMENTO.

Não se vislumbra a necessidade de proteção da confiança quando não houve exercício da confiança em concreto pelo contribuinte ou a frustração dessa confiança.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de pedido de compensação de débitos com crédito de ressarcimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do 2º trimestre de 2005. Parte do crédito não foi reconhecido pelos motivos indicados nos seguintes termos no despacho decisório:

- "- Ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos.*
- Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado.*
- Redução do saldo credor do trimestre, passível de ressarcimento, resultante de débitos apurados em procedimento fiscal." (e-fl. 19)*

A Informação Fiscal detalha quais seriam os créditos que foram considerados indevidos pela fiscalização:

- "Com base nas declarações do contribuinte sobre seu processo produtivo (fls. 158/161), foi feita a verificação das notas fiscais apresentadas e glosados valores de crédito do IPI relativos às notas fiscais representativas de aquisições enquadradas nos itens abaixo, constantes no arquivo "IMPRESSÃO", planilha "GLOSAS", e resumidas no quadro 3, totalizando o valor de R\$ 37.966,14:*
- a) aquisições de empresas optantes pelo Simples e com cálculo de crédito de 50% do IPI não destacado (crédito presumido);*

- b) aquisições de bens que não se enquadram no conceito de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME) relativamente aos produtos produzidos pela empresa de acordo com o descrito em seu processo produtivo, por força no disposto no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. Neste grupo foram glosados filme, revelador e outros materiais utilizados na gravação de chapas de impressão, como reforçador e restaurador;
- c) aquisições de material de limpeza, material de escritório e de itens destinados ao ativo imobilizado ou manutenção de equipamentos;
- d) erro de escrituração.

(Declaração de Compensação nº 26453.12283.160905.1.3.01-0640)

Quadro 3 - GLOSA DE CRÉDITOS - RESUMO	
MOTIVO	VALOR (R\$)
1. Aquisição de empresas optantes pelo SIMPLES	8.448,06
2. Filme e outros materiais utilizados para gravação de chapas de impressão (reforçador, restaurador, etc)	19.691,16
3. Revelador e outros materiais utilizados para gravação de chapas de impressão (reforçador, restaurador, etc)	6.316,35
4. Não é MP, MI, ME (lâmpada UV, material limpeza, material escritório, etc.)	2.245,44
5. Ativo Imobilizado (prensa, kit manutenção, aspirador, etc)	594,30
6. Valor incorreto creditado (NF 12735, 19/11/2002)	670,83
TOTAL	37.966,14

(e-fls. 24/25)

Em sua Manifestação de Inconformidade, a empresa apenas apresentou considerações quanto aos motivos 2, 3 e parte do 4 (apenas as lâmpadas UV) acima, afirmando que seriam insumos da empresa consumidos em seu processo produtivo.

Quanto ao item de "*Constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado*", afirmou a fiscalização que a Recorrente enquadrou seus produtos (JORNAIS, PERIÓDICOS, MANUAIS e CARTILHAS) em NCMs equivocadas. Por conseguinte, procedeu com a reclassificação fiscal em NCMs Não Tributadas (NT - produtos imunes), como detalhado na Informação fiscal:

"3.2. Das Correções da Classificação Fiscal

3.2.1. Dos Produtos Amparados por Imunidade Objetiva

De acordo com o texto do capítulo 49 da TIPI, os livros, jornais e outros produtos da indústria gráfica classificam-se neste capítulo. o interessado classificou seus produtos JORNAL e INFORMATIVO na posição 4911.10.10, aplicando em suas saídas a alíquota zero correspondente. Porém, a posição mais específica para os jornais e publicações periódicas é a posição 49.02.

(...)

Tratam-se dos produtos jornal ou periódicos, classificação fiscal 4902.10.00 ou 4902.90.00, conforme a periodicidade

Transcrevemos abaixo o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do qual extraímos as notas relativas posição 49.02, constante da página 902 do anexo aprovado pela IN SRF nº 157/2002:

"O caráter distintivo dos artigos incluídos nesta posição reside no fato de serem publicados em série contínua, sob um mesmo título e a intervalos regulares, apresentando-se cada exemplar datado (mesmo com a simples indicação de um período do ano, "primavera de 1996", por exemplo) e, em geral, numerados. Podem ser constituídos por simples folhas soltas ou encontrar-se brochados, mas quando cartonados ou encadernados, classificam-se na posição 49.01. As coleções que se apresentem sob uma capa comum, mesmo simplesmente brochadas, também se classificam na posição 49.01. Estas publicações, que contêm, na maior parte das vezes, textos impressos, podem ser também profusamente ilustradas ou mesmo constituídas principalmente por gravuras e conter publicidade.

A presente posição abrange os seguintes tipos de publicações:

*1) Jornais, diários **ou semanais**, publicados em folhas separadas ou simplesmente coladas, compostos, principalmente, por textos relativos a notícias e informações de interesse geral e por artigos sobre questões políticas, literárias, históricas, etc.; os anúncios publicitários e as ilustrações têm freqüentemente um largo espaço.*

*2) **Revistas e outros periódicos (semanais, quinzenais, mensais, trimestrais ou mesmo semestrais)**, publicados de forma idêntica à dos jornais ou mesmo brochados. Algumas destas publicações, como certas revistas, tratam de assuntos de interesse muito geral, mas outras são, por vezes, especialmente consagradas a questões particulares: legislação, finanças, comércio, medicina, modas, esportes, etc.; neste último caso, podem ser publicadas por organismos especializados nessas questões. Assim, pode tratar-se, por exemplo, de periódicos editados sob a designação de uma firma industrial (um construtor de automóveis, por exemplo) em que é perceptível o desejo manifesto de captar a atenção do leitor para a marca do fabricante, de publicações editadas sob o nome de uma firma mas reservadas exclusivamente ao uso do seu pessoal ou de revistas de moda ilustradas, publicadas com fins publicitários por uma sociedade comercial ou uma associação.*

As frações de obras importantes, tais como as enciclopédias, editadas em fascículos semanais, quinzenais, bimensais, mensais, etc., cuja publicação esteja escalonada num período determinado, não se consideram publicações periódicas e classificam-se na posição 49.01.

Os suplementos (encartes), tais como gravuras, moldes, que são unidos aos jornais e outras publicações e vendidos normalmente com eles, consideram-se como fazendo parte destes artigos.

Os velhos exemplares de jornais, revistas e publicações, não suscetíveis de serem vendidos como tais, são considerados como desperdícios de papel da posição 47.07." (destacamos)

Também as revistas são classificadas na posição 4902.90.00, aceita pelo interessado, que nela classificou as revistas que produziu.

Ainda, o interessado produziu produtos que denominou CARTILHA e MANUAL, classificando-os no código 4911.10.90, aplicando em suas saídas a alíquota zero correspondente.

Para que não restasse qualquer dúvida sobre a classificação das CARTILHAS e MANUAIS, o interessado foi intimado a fornecer amostras, tendo declarado que "não mantém amostras dos impressos em seus arquivos" (fls. 158/161). Dessa forma, foi mantida a posição desta fiscalização. Tanto as CARTILHAS quanto os MANUAIS são livros ou livretes grampeados ou brochados, que são utilizados como manuais a respeito de um determinado assunto e a posição mais específica é a 49.01.

(...)

Transcrevemos abaixo o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do qual extraímos as notas relativas posição 49.01, constante das páginas 900, 901 e 902 do anexo aprovado pela IN SRF nº 157/2002:

Esta posição abrange, de um modo geral, todas as obras de livraria e outros artigos destinados à leitura, impressos, ilustrados ou não, exceto os artigos destinados a publicidade ou que estejam incluídos em outras posições mais específicas deste Capítulo e, principalmente, nas posições 49.02 a 49.04. Incluem-se aqui:

Seção X

49.01

A) Os livros e livretes (pequenos livros). constituídos essencialmente por textos de qualquer gênero. impressos em quaisquer caracteres (incluídos os caracteres Braille e os caracteres estenográficos) e em qualquer língua. Estes artigos compreendem as obras literárias de qualquer gênero, os manuais (incluídos os cadernos destinados a trabalhos educativos, às vezes chamados cadernos de escrita), com ou sem textos narrativos, contendo questões ou exercícios (com, em geral, espaços destinados a serem completados a mão), as publicações técnicas, as obras de consulta tais como os dicionários, as enciclopédias, os anuários (os catálogos telefônicos, por exemplo, inclusive as "páginas amarelas"), os catálogos de museus, de bibliotecas, etc. (exceto os catálogos comerciais), os livros litúrgicos, os saltérios (que não constituam obras musicais impressas na acepção da posição 49.04), os livros para crianças (exceto álbuns ou livros de imagens e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças, da posição 49.03). Estes artigos podem apresentar-se em brochura, cartonados ou encadernados, mesmo em tomos distintos ou ainda em fascículos, in plano ou folhas separadas, que constituam uma obra completa ou uma parte de uma obra e se destinem a ser brochados, cartonados ou encadernados. As sobrecapas, os fechos e protetores semelhantes, os marcadores de página e outros acessórios consideram-se parte integrante dos livros quando sejam com estes fornecidos.

*B) Os **opúsculos, brochuras, folhetos e impressos semelhantes, constituídos por diversas folhas de texto impresso. reunidas ou não, e mesmo as folhas avulsas impressas.***

*Estes artigos compreendem as teses científicas e as monografias, as **instruções publicadas por repartições governamentais ou outros organismos**, prospectos ou folhetos, textos de hinos, etc. Este grupo não compreende os cartões impressos contendo felicitações ou mensagens pessoais (posição 49.09), nem os formulários impressos destinados a serem completados (posição 49.11).*

*C) Os **textos impressos em folhas que se destinem a ser encadernadas em capas móveis.***

(...)

Apesar de não haver IPI a cobrar no caso destes produtos (JORNAIS, PERIÓDICOS, REVISTAS, MANUAIS e CARTILHAS), a correta classificação fiscal acarreta um efeito tributário diferente. Ocorre que por força do disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, publicado no DOU de 18 de abril de 2006, abaixo transcrito, é possível a manutenção de créditos de matéria-prima, produtos intermediários ou material de embalagem utilizados na produção destes produtos, sendo obrigatório o estorno proporcional à produção destes produtos em relação ao total produzido.

Assim, não se aplica o disposto no art. 11 da Lei nº9.779, de 1999, bem como no art. 40 da Instrução Normativa SRF no 33/99, porque estes produtos estão afastados do campo de incidência do IPI e também excluídos do referido art. 11."
(e-fls. 25/29 - grifei e grifos no original)

Sobre este ponto a empresa igualmente apresentou inconformidade, afirmando que as classificações por ela adotadas estavam corretas ou, subsidiariamente, a possibilidade da tomada de crédito sobre a fabricação de produtos não tributados. Os demais itens do despacho decisório não foram objeto de discussão.

No Acórdão n.º 10-55.145 a 3ª Turma da DRJ/POA entendeu por dar parcial provimento à Manifestação de Inconformidade para reestabelecer créditos que foram reduzidos por débitos de IPI apurados pela fiscalização que não foram lançados no RAIFI ou em auto de infração. Este julgado ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. DEDUÇÃO DO IPI DEVIDO. LANÇAMENTO.

Do valor do saldo credor de IPI somente pode ser deduzido o IPI devido, apurado periodicamente no Livro Registro de Apuração. Se a auditoria entende que houve erro ou falta de destaque do imposto em operações da contribuinte, deve primeiro efetuar o lançamento do crédito tributário para, somente então, abater o imposto lançado com o crédito regularmente escriturado no livro fiscal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENDAS E BLOCOS DE NOTAS. REGRAS INTERPRETATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Pelas regras de interpretação da NCM, e com subsídio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), as agendas e os blocos de notas de qualquer natureza classificam-se na posição 48.20. O fato de veicularem publicidade, de serem utilizados para propaganda comercial ou distribuídos gratuitamente, não lhes retiram a natureza de agendas e blocos de notas.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. MANUAIS TÉCNICOS E CARTILHAS. REGRAS INTERPRETATIVAS DO SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

Pelas regras de interpretação da NCM, e com subsídio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), os manuais e cartilhas classificam-se na posição 49.01. Os manuais e cartilhas são impressos de caráter eminentemente técnico. É da sua essência de ser. Não possuem a natureza de impressos publicitários, catálogos comerciais ou semelhantes, não obstante possam até veicularem publicidade.

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS "NT". OBRIGATORIEDADE DO ESTORNO.

Os créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados aplicados na industrialização de produto classificado na TIPI como "NT" (não-tributado) não participam da apuração do saldo credor trimestral para efeito do ressarcimento/compensação de que trata o art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, consoante dispõe o art. 2º, § 3º, da IN SRF nº 33, de 1999, e o art. 2º, I, do ADI SRF nº 5, de 2006.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

ACRÉSCIMOS LEGAIS. EXCLUSÃO. REDUÇÃO.

Indefere-se qualquer solicitação de exclusão ou redução da cobrança da multa e dos juros moratórios, por inexistência de expressa previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A PRETENSÃO.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o crédito complementar de R\$ 15.618,90." (e-fls. 139/140)

Intimada desta decisão por Edital em 10/08/2015 (e-fls. 166/167), a empresa apresentou Recurso Voluntário naquela mesma data (e-fls. 169/188) alegando, em síntese:

(i) preliminarmente, o equívoco cometido pela DRJ no cálculo do valor do crédito por ela reconhecido quanto a alteração da classificação fiscal e a ausência de destaque de IPI, vez que deveria corresponder à R\$ 28.059,18 conforme e-fls. 35, 36 e 46, e não R\$ 15.618,90 como indicado na decisão;

(ii) no mérito, a necessidade de reforma do acórdão recorrido e do despacho decisório em razão:

(ii.1) da indevida glosa dos créditos de insumos consumidos no processo produtivo da empresa;

(ii.2) da indevida reclassificação fiscal das mercadorias comercializadas como não tributados (imunes), vez que por se tratarem de materiais publicitários devem ser enquadrados como alíquota zero.

(ii.3) subsidiariamente, sustenta o direito ao crédito dos insumos aplicados nas saídas não tributadas pela aplicação do art. 4º da Instrução Normativa n.º 33/99, à luz do art. 146 do CTN. Neste ponto, sustenta ainda a necessidade de afastar qualquer penalidades e juros de mora incidentes sobre os débitos não compensados com base no art. 100, parágrafo único do CTN, vez que afiu em conformidade com a referida IN.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Para facilitar a análise a ser perpetrada, adentrarei em cada um dos pontos trazidos pela defesa a seguir.

I - PRELIMINARMENTE - DO MONTANTE DO CRÉDITO RECONHECIDO PELA DRJ

Sustenta a Recorrente que o provimento parcial da decisão recorrida deveria atingir um montante de crédito de R\$ 28.059,18 e não R\$ 15.618,90 como indicado na decisão.

Como relatado, o provimento parcial da Manifestação de Inconformidade se restringiu ao reconhecimento pela decisão recorrida da impossibilidade dos débitos apurados pela fiscalização reduzirem o montante do crédito ressarcível, vez que estes débitos não estavam devidamente lançados (seja no RAIFI ou em Auto de Infração), por se referirem a IPI

que indevidamente não foi destacado nas notas fiscais. Vejamos os exatos termos da decisão recorrida:

"Em que pese a improcedência das alegações da manifestante a respeito da matéria, é preciso reconhecer que há equívoco em se efetuar diretamente a dedução da alteração do débito da contribuinte, referente às saídas de produtos com errônea classificação fiscal, no cálculo do saldo credor de IPI com o imposto pretensamente devido, sem antes proceder ao lançamento da diferença do imposto, ou seja, sem antes constituir o crédito tributário relativamente a este débito.

Dita o Regulamento do Imposto, em seus artigos 122 e 127:

Art. 122. Lançamento é o procedimento destinado à constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por homologação mediante atos de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à repartição da SRF, observando-se que tais atos: (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 19 e 20, e Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 144 e 150)

(...)

Art. 127. Se o sujeito passivo não tomar as iniciativas para o lançamento ou as tomar nas condições do art. 125, o imposto será lançado de ofício. (Lei nº 4.502, de 1964, art. 21).

Parágrafo único. O documento hábil, para a sua realização, será o auto de infração ou a notificação de lançamento, conforme a infração seja constatada, respectivamente, no serviço externo ou no serviço interno da repartição.

Constatada qualquer diferença no IPI devido, seja em sua base de cálculo, erro de classificação fiscal ou alíquota, cabe ao Fisco proceder ao lançamento para a constituição do crédito tributário, para posterior recomposição do livro fiscal e cobrança. Não tendo procedido desta forma, os débitos não lançados não podem influir na apuração do saldo credor de IPI do período.

Sendo assim, os débitos considerados na apuração do saldo credor, que não foram lançados no RAIPI e nem em auto de infração, devem ser excluídos dos cálculos." (e-fl. 153 - grifei)

Com esse entendimento, os julgadores de 1ª instância se voltaram a planilha de apuração do crédito ressarcível objeto do processo e devidamente retiraram o valor correspondente aos "débitos apurados pela fiscalização" e "débitos ajustados", que corresponde exatamente a **R\$ 15.618,90**. Esse montante é depreendido das planilhas para a apuração do crédito ressarcível anexo ao Despacho Decisório (e-fl. 20):

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal,Abr/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Mensal,Mai/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Mensal,Jun/2005	200.987,33	72.498,64	0,00	128.488,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.618,90	15.618,90

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal, Abr/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Mensal, Mai/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Mensal, Jun/2005	0,00	0,00	0,00	0,00	128.488,69	15.618,90	0,00	112.869,79	112.869,79	0,00

O acréscimo ao valor do crédito exatamente do montante entendido indevido pela decisão recorrida (do valor dos débitos apurados e não lançados) é evidenciado pelas planilhas trazidas na decisão, que ajustou as duas planilhas acima transcritas:

✓ **Demonstrativo de Débitos e Créditos Retificado - e-fl. 156**

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IP1	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal, Abr/2005	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensal, Mai/2005	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensal, Jun/2005	200.987,33	72.498,64	0	128.488,69	0	0	0	0	0	0	0

✓ **Demonstrativo de Apuração do saldo credor ressarcível - e-fl. 157**

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal, Abr/2005	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensal, Mai/2005	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mensal, Jun/2005	0	0	0	0	128.488,69	0	0	128.488,69	128.488,69	0

Assim, o cálculo do valor do crédito complementar está em conformidade com o entendimento externado na decisão recorrida, com a exclusão do valor do débito apurado pela fiscalização que reduziu o montante do crédito ressarcível em conformidade com as planilhas anexas ao Despacho Decisório, não sendo necessário qualquer reparo.

II - MÉRITO**II.1. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS COMO NÃO TRIBUTADOS (IMUNES)**

A classificação fiscal das mercadorias é uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria. Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo, que deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, foi muito bem elucidado em julgamento neste E. CARF de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM). Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. Unânime - grifei).

No presente caso, por considerar a finalidade para a qual as mercadorias estavam sendo produzidas (fins publicitários ou técnicos de seus contratantes) a Recorrente procedeu com o enquadramento de parte das mercadorias por ela produzidas na NCM 4911.10.10 (jornais e informativos) e na NCM 4911.10.90 (cartilhas e manuais), sujeitas a alíquota zero. Contudo, uma vez que a Recorrente não trouxe prova das mercadorias produzidas que pudessem demonstrar a finalidade das mercadorias produzidas, a fiscalização procedeu com sua reclassificação para os códigos NCMs 4902.10.00 e 4902.90.00, conforme a periodicidade. A fiscalização informou, inclusive, que as revistas produzidas pela Recorrente foram enquadradas nessa última NCM.

Vejamos a descrição dessas NCMs trazidas na TIPI aprovada à época pelo Decreto n.º 4.542/2002:

✓ **NCM adotada pela Recorrente:**

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA IPI (%)
49.11	OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDAS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS	
4911.10	-Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes	
4911.10.10	Contendo informações relativas ao funcionamento, manutenção, reparo ou utilização de máquinas, aparelhos, veículos e outras mercadorias de origem extrazona	0
4911.10.90	Outros	0

✓ **NCM entendida como correta pela fiscalização:**

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA IPI (%)
------------	-----------	------------------

49.02	JORNAIS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS, IMPRESSOS, MESMO ILUSTRADOS OU CONTENDO PUBLICIDADE	
4902.10.00	-Que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana	NT
	Ex 01 - Com publicidade	0
4902.90.00	-Outros	NT
	Ex 01 - Com publicidade	0

Em seu Recurso, a Recorrente reitera que as mercadorias produzidas teriam finalidade publicitária. Contudo, em nenhum momento nos presentes autos, mesmo no Recurso Voluntário, ela trouxe prova nos autos de sua alegação. Com efeito, não há qualquer amostra das mercadorias produzidas, não sendo possível confirmar a finalidade alegada (fins publicitários ou técnicos de seus contratantes).

A fiscalização considerou a descrição das mercadorias trazida pela própria Recorrente em sua contabilidade (jornais, informativos, cartilhas e manuais) e procedeu com a reclassificação considerando as normas da NESH, sendo que a Recorrente não trouxe qualquer prova capaz de demonstrar qualquer equívoco cometido nessa classificação.

Ora, como já firmado por esta turma em distintas oportunidades, como no Acórdão n.º 3402-004.763, de 25/10/2017, de minha relatoria, em se tratando de Declarações de ressarcimento e de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n° 70.235/1972¹.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho².

No presente caso, a Recorrente apenas alegou a finalidade publicitárias das mercadorias por ela produzidas sem demonstrar essa finalidade por qualquer documento, o que impede a alteração da conclusão alcançada no Despacho Decisório com fulcro na NESH e na

¹ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;”

² A título de exemplo: "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.** Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

natureza das mercadorias comercializadas. A ausência de provas quanto a finalidade das mercadorias foi evidenciada na Informação Fiscal transcrita no relatório, cujos trechos são reproduzidos abaixo:

"Para que não restasse qualquer dúvida sobre a classificação das CARTILHAS e MANUAIS, o interessado foi intimado a fornecer amostras, tendo declarado que "não mantém amostras dos impressos em seus arquivos" (fls. 158/161). Dessa forma, foi mantida a posição desta fiscalização." (e-fl. 31)

E a alteração da NCM no caso teve o reflexo de afastar o direito creditório vez que as mercadorias passaram a ser enquadradas como "Não tributadas - NT" ao invés de alíquota zero. Assim, entendo que não há elementos fáticos para descaracterizar a classificação fiscal perpetrada pela fiscalização, devendo ser mantido o enquadramento das mercadorias comercializadas como "Não Tributadas - NT".

II.2. CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS USADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS

O crédito sob análise se respalda no art. 11 da Lei n.º 9.779/99, que expressa:

"Art. 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda." (grifei)

Trata-se, portanto de crédito de ressarcimento passível de ser aproveitado nas aquisições de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos **tributados, isentos ou tributados à alíquota zero**. Não admitido, por conseguinte, o crédito de insumos utilizados na produção de bens **não tributados**, como ocorrido no presente caso com a reclassificação fiscal das mercadorias, enfrentada no tópico anterior.

Pleiteia a Recorrente que seja admitida a validade dos créditos de insumos consumidos no processo produtivo da empresa, glosados pela fiscalização em razão de terem sido enquadrados como produtos não tributados. Contudo, o pleito da Recorrente é vedado pela Súmula CARF n.º 20, que deve ser aplicado neste caso por exigência regimental (art. 45, VI, RICARF):

"Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT." (grifei)

Desta forma, deve ser negado provimento ao Recurso neste ponto.

II.3 - DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI NA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS E O ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN

Subsidiariamente, sustenta ainda a Recorrente, à luz do art. 146, do CTN, a necessidade de se garantir o direito ao crédito dos insumos aplicados nas saídas não tributadas pela aplicação do art. 4º da Instrução Normativa n.º 33/99, que expressamente indicava a

possibilidade de tomada do crédito do art. 11, da Lei n.º 9.779/99 para a produção e venda de produtos imunes:

*"Art. 4o O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei No 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, **inclusive imunes**, isentos ou tributados à Alíquota Zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1o de janeiro de 1999."* (grifei)

Entretanto, como visto no tópico anterior, aplicável nesta matéria a Súmula CARF n.º 20, desenvolvido neste Conselho em julgados anteriores ao Ato Declaratório Interpretativo n.º 05/2006, momento que segundo a Recorrente a RFB teria alterado seu entendimento quanto à suposta validade ampla do crédito garantido na Instrução Normativa n.º 33/99.

Ao contrário do que aduz a Recorrente, os órgãos da Receita Federal já interpretavam restritivamente a previsão da referida Instrução Normativa, entendendo não ser aplicável para os produtos classificados como NT. É o que se depreende, a título de exemplo, do Acórdão n.º 202-15.366 de 03/12/2003, paradigma da referida Súmula CARF 20³, proferidos antes do Ato Declaratório Interpretativo n.º 05/2006:

"IPI — CRÉDITOS BÁSICOS — RESSARCIMENTO — INSUMOS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS — A. mingua de previsão legal, é vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT na TIPI). Com a entrada em vigor da Lei n.º 9.779, de 1999, somente foi admitida a possibilidade de aproveitamento do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Recurso ao qual se nega provimento." (Número do Processo 13654.000072/00-14 Data da Sessão 03/12/2003 Relatora Ana Neyle Olimpio Holanda N.º Acórdão 202-15.366)

Ademais, no presente caso a Recorrente procedia com o aproveitamento do crédito considerando que os seus produtos eram classificados em NCMs de alíquota zero, não tendo observado no caso concreto as disposições da Instrução Normativa n.º 33/99 capaz de invocar a proteção da confiança à luz dos arts. 100 e 146 do CTN na forma como feita em sua defesa.

Com efeito, a Recorrente não aplicava a Instrução Normativa n.º 33/99 vez que não classificava seus produtos como Não tributados - NT, mas sim como alíquota zero, sobre a qual não havia dúvida da legitimidade do crédito. Não se vislumbra, nesse caso, a necessidade de proteção da confiança vez que não houve exercício da confiança em concreto pelo contribuinte ou a frustração dessa confiança⁴.

³ Além do acórdão acima transcrito, são acórdãos paradigmas da Súmula CARF 20: Acórdão n.º 202-15266, de 05/11/2003 Acórdão n.º 202-15455, de 17/02/2004 Acórdão n.º 202-16141, de 28/01/2005 Acórdão n.º 204-00488, de 11/08/2005

⁴ Conforme lições do professor Humberto Ávila, a proteção da confiança, como viés subjetivo do princípio da segurança jurídica, é o exercício da liberdade confiando na validade, ou na aparência de validade, de um ato normativo conhecido (geral ou individual) e posteriormente tem a confiança frustrada pela descontinuidade da

Assim, deve-se negar provimento ao Recurso nesses pontos.

III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deline

vigência ou dos efeitos. São identificados os elementos para a configuração da proteção da confiança: 1.1) a base da confiança: norma com aptidão para servir de fundamento para o exercício dos direitos de liberdade e propriedade, avaliando o seu grau de vinculação, de aparência de legitimidade, de modificabilidade da base, de eficácia no tempo da base, de realização das finalidades da base, de sua indução, de sua individualidade e de sua onerosidade; 1.2) confiança na base; 1.3) exercício da confiança em concreto pelo contribuinte; e 1.4) frustração da confiança. (ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 379-463)