



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 15586.001033/2008-76  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.185 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2020  
**Recorrente** PROVALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARBONATO DE CÁLCIO.

Em consonância com o teor da nota constante da NESH, somente se classificam no código 2836.30.00 os carbonatos de cálcio precipitados, estes entendidos como aqueles que provêm do tratamento de soluções de sais de cálcio pelo anidrido carbônico.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito, cujo ônus é do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Carlos Alberto da Silva Esteves e Sabrina Coutinho Barbosa.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 489/494 dos autos:

Trata-se do PER/DCOMP n° 26722.71666.201005.1.1.01-3201 (fls. 02/94), onde a empresa requer o ressarcimento de crédito de IPI relativo ao 4° trimestre de 2002, no valor de R\$ 21.352,73, com base no artigo 11 da Lei n° 9.779, de 1999 e a compensação dos referidos créditos com o débito apontado no PER/DCOMP n 36435.65475.251005.1.3.01-2999 (fls. 95/98).

O Parecer DRF/VIT/SEFIS n° 17/2009 (fls.125/134) concluiu que:

Versam as autos sobre pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI, originado das aquisições de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem - utilizados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero ...

o contribuinte classificou o produto carbonato de cálcio no código 2836.50.00 da TIPI, como a seguir:

2836 CA RBONA T OSJIÉROX OCARBONA TO(PERCARBONA TOS):

CARBONATO DE AMONIO2836

2836.5 0. 00 Carbonato de cálcio 0%

Segundo os comentários da NESH,

... à posição 2836.30.00 se aplica ao seguinte produto:

“4) Carbonato de Cálcio precipitado. O carbonato de cálcio precipitado (CaCO<sub>5</sub>), aqui incluído, provém do tratamento de soluções de sais de cálcio pelo anidrido carbônico. Emprega-se como carga na preparação de pastas, de pá- de arroz, em medicina ( como tratamento antiraquitico), etc.

Excluem-se desta posição os calcárias naturais (capítulo 25), o crê (carbonato de cálcio natural), mesmo lavado e pulverizado (posição 25.09) e o carbonato de cálcio em pó, cujas partículas estejam envolvidas de uma película hidrofuga de ácidos graxos (gordos \*) (ácido esteárico, por exemplo) (posição 38. 24).

"De posse de informações obtidas do contribuinte. (fls. 109) e do site da empresa constata-se o equívoco em relação à classificação fiscal adotada. Ressalte-se' que existem, basicamente, dois tipos de carbonato de cálcio, o natural, aquele que é retirado da natureza e moído de acordo com a granulometria desejada, e o precipitado, aquele obtido, artificialmente, por meio de uma reação química com o anidrido carbônico (dióxido de carbono - CO<sub>2</sub>), a qual promove a formação de uma substância insolúvel (precipitado de CaCO<sub>3</sub>).

O termo “calcário” é empregado para caracterizar um grupo de rochas mais de 50% de carbonatos. No caso da requerente, seu produto se aplica como carga mineral em várias aplicações industriais.

Para entender melhor classificação fiscal adequada ao presente caso, faz-se necessária a leitura do Capítulo 25 da TIPI - SAL; ENXOFRE; TERRAS E PEDRAS; GESSO E CIMENTO...:

“...apenas se incluem nas posições do presente Capítulo as produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos,

triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições.

Os produtos do presente Capítulo podem estar adicionados de uma substância antipoeira, desde que essa adição não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral. '

Não há, pois, nenhum impedimento do citado produto ser classificado no capítulo 25.

A posição, 2521 - CASTINAS; PEDRAS CALCÁRIAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE CAL OU DE CIMENTO não prevê nenhuma exclusão para outras utilizações. Para corroborar tal entendimento, apresento como subsídio os comentários da NESH a respeito.”

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

O crê inclui-se na posição 25. 09.

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

As pedras desta posição são também utilizadas sob a forma de pós, como corretivos de terras. '

Portanto, com base nas descrições dadas pelo contribuinte e de acordo com a nova Nomenclatura de Mercadorias baseada no Sstema Harmonizado/Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados conclui-se que a classificação fiscal adequada ao produto “carbonato de cálcio ” e' 2521.00. 00, cuja alíquota é NT (não-tributado).

... restando patente que o estabelecimento dá saída a produtos que se caracterizam como tributados e não-tributados (NT), passa-se, a seguir à apreciação da matéria concernente ao pedido de ressarcimento do saldo credor de IPI acumulado ao final do trimestre-calendário...

Quanto aos produtos fora do campo de incidência do imposto (ND, não há porque se efetivar o aproveitamento dos créditos básicos nele empregados, devendo-se providenciar o estorno destes na escrita fiscal, em respeito ao disposto no art. 2”, parágrafo único do RIPI/98...

... com o advento da Lei n” 9. 779/99, foi mantida a orientação de estorno dos créditos referentes à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados na industrialização de produtos não-tributados...

... da importância relativa a insumos apresentada pelo contribuinte às fls. 2/4, deve ser excluído o valor de R\$ 4.495,40, que se refere a saídas de produtos não tributados (NT) e o valor de RS 64,26, por se tratar de aquisição de insumos feita de estabelecimento optante pelo SIMPLES.

... o contribuinte escriturou no Livro de Registro de Entrada as notas fiscais referentes aos insumos adquiridos e no Livro de Registro de Apuração de IPI os respectivos créditos desse imposto.

De posse da descrição dos produtos, às fls. 105/114, efetuamos a conferência dos 'créditos de IPI discriminados na PERIDCOMP 26722. 71666.201005.1. 1.01-3201 com o destacado nas notas fiscais de aquisição de insumos apresentadas pelo contribuinte, procedendo à exclusão dos créditos relativos:

- a) A partes e peças de reposição de máquinas (mancal, bucha de mancal) e o ferragens, os quais não se enquadram no disposto no Parecer COSIT n 65/79...;
- b) Ao material de embalagem destinada aos produtos não-tributados (N T);
- c) À devolução de produtos saídos do estabelecimento

Na sequência, a fiscalização elaborou a tabela de fls. 130/131 onde relaciona as notas fiscais objeto de glosa, apontando seu número, data e, ainda, o valor e a motivação das glosas, cujo total foi R\$ 20.241,67.

Em alguns casos, foram utilizados os mesmos insumos em produtos tributados e NT, assim, a auditoria calculou a relação percentual entre as saídas tributadas e NT e aplicou o referido índice nos créditos de IPI referentes a tais entradas.

Dando prosseguimento aos cálculos acima a empresa elaborou a tabela de fls. 132, concluindo que a glosa relativa aos insumos de uso comum (tributados e NT) perfaz o montante de R\$ 2.990,69. Assim, o total de créditos de IPI indevidos, segundo a auditoria foi R\$ 23.232,36, "equivalente à soma dos créditos de IPI aplicados somente na saída de produtos não tributados (tabela 1), no valor de R\$ 20.241,67, com aquele relativo aos insumos comuns aplicados na saída de não tributados, no valor de R\$ 2.990, 69 (tabela 2)."

A fiscalização conclui seu arrazoado:

tendo em vista as considerações e o estorno do saldo credor de IPI, efetuado no mês de outubro de 2005 (fls. 117), a fiscalização apurou um valor passível de ressarcimento no montante de R\$ 1.152, 61.

O despacho decisório acatou a Informação Fiscal, deferindo parcialmente o pedido formulado, reconhecendo o direito creditório no montante de R\$ 1.152,61 e homologando parcialmente a compensação pleiteada.

Cientificada do Parecer DRF/VIT/SEFIS nº 17/2009 (fls.125/134) e do Despacho Decisório, insurgiu-se a contribuinte contra o deferimento parcial do ressarcimento pleiteado, através de sua manifestação de inconformidade (fls. 141/146) que em resumo argumenta que:

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

Não são todas as "Castinas"(posição 2521) que servem como matéria-prima para carbonato de cálcio devido às impurezas contidas em sua formação geológica. Porém: as pedras de carbonato de cálcio puras que a empresa utiliza podem servir como matéria-prima para o calcário siderúrgico e calcário

corretivo de acidez quando seus índices de pureza são baixos e pobres de carbonato.

A classificação fiscal do Carbonato de Cálcio (posição 2836 50 00) não contempla apenas o Carbonato de cálcio precipitado podendo ser atribuído ao Carbonato de Cálcio com outros atributos, como pode ser verificado na NESH "4) O Carbonato de cálcio precipitado O carbonato de cálcio precipitado (CaCO<sub>3</sub>), aqui incluído " .- (grifo nosso) As exclusões desta posição são limitadas aos processos mencionados não se aplicando a totalidade do processo industrial dos produtos fabricados na empresa

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

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

Requer, in fine, o acolhimento de suas razões de defesa.

Com o objetivo de subsidiar sua apreciação o presente processo foi enviado à DRF/Vitória/ES para que a interessada apresentasse, dentre outros documentos, declaração descrevendo o processo produtivo dos seguintes produtos PROCARB T CARBONATO DE CALCIO FINO, CARBONATO DE CALCIO MEDIO CALCARIO 2-44 MICRONS e PROCARB LEVE.

Em resposta à intimação a empresa apresentou os documentos de fls. 164/206 e os esclarecimentos de fls. 157/163:

... a empresa esclarece que dá aos produtos resultantes do seu processo industrial as seguintes denominações

GRUPO 1:

PRO 08, PRO 10, PRO 14, PRO 16; PRO 20, PRO 30 PRO 40 e PRO 50

GRUPO 2:

PRO 60, PRO 80, PRO 100, PRO 200 e PRO 325.

GRUPO 3:

PROCARB I, PROCARB IR, 2, 2 R, 2D, 3, 4 e 5.

Todos os produtos aqui referidos, indistintamente, tem a forma de um Li. E as designações de todos eles estão basicamente relacionadas ao tamanho das partículas de carbonato de cálcio que compõem o pó, ou seja, à granulometria.

Enfim: a linha de produtos da empresa é composta pelos carbonatos de cálcio (em pó) anteriormente especificados...

A razão da empresa manter uma diversidade de produtos em produção e oferta se deve à intenção, portanto, de atender aos anseios do mercado, que, como dito, toma por principal referencial a dimensão da partícula que compõe o carbonato de cálcio em pó, possibilitando-a negociar itens que são enquadrados pelos seus clientes como carbonato de cálcio "MÉDIO", "FINO", "LEVE", "CALCÁRIO 2-44 MICRONS".

... produtos que a PROVALE vendeu e vende são, na verdade e tão-somente, os que acima especificou...

...a PROVALE solicitou laudo para o INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA (INI), a fim de que ele procedesse à descrição minudenciada do processo industrial ..., expusesse as denominações e características dos produtos elaborados, e desse aos mesmos o enquadramento devido a nível de materiais, como efetivamente ocorreu (cópia anexa).

De acordo com o laudo confeccionado pelo INT verifica-se que a PROVALE produz três classes de produtos:

- (i) carbonato de cálcio proveniente do processo de peneiramento, "GRUPO I".
- (ii) carbonato de cálcio finos provenientes de moagem em moinhos de rolos, "GRUPO2"..., e;
- (iii) carbonato de cálcio micronizados, "GRUPO 3",

O "PROCARB T", se encaixa na classe dos produtos PROCARB. Que constituem carbonato de cálcio micronizados.

O "CALCÁRIO 2-44 MÍCRONS" é exemplo de carbonatos de cálcio finos provenientes de moagem em moinhos de rolos, equivalendo, no geral, ao PRO325 (... peineira 325 MESH possibilita a passagem de partículas de até 45 microns.. e... permite a vazão de unidades desde 2 microns até 44 microns...).

O "PROCARB-LEVE"... também se encaixa entre os carbonato de cálcio micronizados. "LEVE" em virtude da sua textura extremamente fina que não lhe dá peso (de 1,75 microns a 6,0 microns).

...os "CARBONATOS DE CÁLCIO MÉDIO" representam produtos de uma granulometria mais acentuada, embora igualmente diminuta.

Segundo o INT... todos se tratam de CARBONATOS DE CÁLCIO, merecendo enquadramento na posição 2836.50.00 da NCIW/TEC.

Com estas colocações a PROVALE dá a justificativa de haver utilizado expressões genéricas em notas fiscais que expediu...

I) a "CALCITA 325 CI - 50" carbonato de cálcio PRO 325, original: de moagem de calcita em moinho de rolos, acondicionado em saco de 50 quilos (ou ao "CALCÁRIO 2-44 MICRONS" referido na intimação);

II) a "DOLOMITA 325 CI ~ 50" carbonato de cálcio PRO 325 originado de moagem de dolomita em moinho de rolos, acondicionado em saco de 50 quilos (ou ao "CALCÁRIO 2-44 MICRONS" referido na intimação);

III) O “PRO ; EXTRA LEVE C1 25 - B” carbonato de cálcio PROCARB 2, acondicionado em saco de 25 quilos, originado de moagem e micronização de dolomita ou calcita do tipo “B ”J (ou ao “PROCARB-LEVE”);

IV) a “DOLOMITA 020 C1 7 50” carbonato de cálcio PRO 20, acondicionado em saco de 50 quilos, originado de peneiramento de dolomita (ou ao “CARBONATO DE CALCIO MEDIO” referido na intimação);

V) o “PRO - EXTRA LEVE-T S1-20” carbonato de cálcio PROCARB 1, acondicionado em saco de 20 quilos, originado de moagem e micronização de dolomita ou calcita (ou ao “PROCARB T ” referido na intimação);

O laudo do Instituto Nacional de Tecnologia, trazido pela empresa (fls. 164/195), afirma que os produtos em questão - PRO 08, PRO 10, PRO 14, PRO 16; PRO 20, PRO 30, PRO 40, PRO 50, PRO 60, PRO 80, PRO 100, PRO 200, PRO 325, PROCARB 1, PROCARB IR, PROCARB 2, PROCARB 2 R, PROCARB 2D, PROCARB 3, PROCARB 4 e PROCARB 5, produzidos pela PROVALE, são resultantes do processo de moagem e micronização e não resultantes do processo de precipitação.

O contribuinte juntou, com a manifestação de inconformidade, os documentos de fls. 144/147.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 488/497):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS -IPI**

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 28/09/10 (vide AR à fl. 500 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 28/10/10, Recurso Voluntário (fls. 501/524).

Em seu recurso, o contribuinte apresentou os seguintes argumentos:

- 1) A recorrente produz carbonato de cálcio micronizado, que se encaixa na posição 28.36.5000 da NBM/SH, o que permite a recuperação de valor pago de IPI para o industrial que fabrique produto associado à alíquota 0, na TIPI, por força do pelo artigo 11, da Lei 9.779/99;
- 2) O artigo 29 da Lei 10.637/02 confere ao industrial o direito à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem com

suspensão do IPI, mesmo no caso de se dedicar à industrialização de produtos enquadrados como “NT” na TIPI;

- 3) O artigo 11 da Lei 9.779/99 tem aplicação aos casos de produtos reputados imunes, pois não seria adequado pensar que o preceito legal instituiu benefício relacionado com a produção de artigos isentos, e não contemplou produtos que a constituição considerou inatingíveis pelo IPI.

Ao final, pediu o acolhimento do seu pleito de ressarcimento e, por conseguinte, a reforma da decisão recorrida.

Juntou documentos às fls. 525/546.

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Consoante acima relatado, foram três os fundamentos apresentados pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, os quais reproduzo novamente a seguir:

- 1) A recorrente produz carbonato de cálcio micronizado, que se encaixa na posição 28.36.5000 da NBM/SH, o que permite a recuperação de valor pago de IPI para o industrial que fabrique produto associado à alíquota 0, na TIPI, por força do pelo artigo 11, da Lei 9.779/99;
- 2) O artigo 29 da Lei 10.637/02 confere ao industrial o direito à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem com suspensão do IPI, mesmo no caso de se dedicar à industrialização de produtos enquadrados como “NT” na TIPI;
- 3) O artigo 11 da Lei 9.779/99 tem aplicação aos casos de produtos reputados imunes, pois não seria adequado pensar que o preceito legal instituiu benefício relacionado com a produção de artigos isentos, e não contemplou produtos que a constituição considerou inatingíveis pelo IPI.

Ou seja, a controvérsia versa, primeiramente, sobre a reclassificação fiscal realizada pela fiscalização, a qual entendeu que o produto carbonato de cálcio se enquadra, na verdade, no código 2521.00.00 – NT, e não no código 2836.50.00 – alíquota zero, adotado pelo contribuinte. Este, então, insiste que a sua classificação seria a correta, e que possuiria direito à recuperação do valor pago de IPI em razão da aplicação da alíquota zero.

Para que se possa compreender o cerne da contenda, necessária se faz a análise das referidas posições:

**POSICÃO ADOTADA PELO CONTRIBUINTE**

SEÇÃO VI - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS

Capítulo 28 Produtos químicos inorgânicos; compostos inorgânicos ou orgânicos de metais preciosos, de elementos radioativos, de metais das terras raras ou de isótopos

28.36 CARBONATOS; PEROXOCARBONATOS (PERCARBONATOS); CARBONATO DE AMÔNIO COMERCIAL CONTENDO CARBAMATO DE AMÔNIO

(...)

2836.50.00

-Carbonato de cálcio

**POSICÃO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO**

SEÇÃO V - PRODUTOS MINERAIS

Capítulo 25 Sal; enxofre; terras e pedras; gesso, cal e cimento

2521.00.00

CASTINAS; PEDRAS CALCÁRIAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE CAL OU DE CIMENTO

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte estaria incorreta, visto que, para que se pudesse adotar a classificação 2836.50.00 seria necessário que o produto tivesse sido obtido por meio do processo de precipitação. Embasou o seu entendimento no laudo técnico constante dos autos, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia, que atestaria que o produto em questão resulta de um processo de moagem e micronização, e não de um processo de precipitação. Sendo assim, entendeu correta a classificação adotada pela fiscalização.

Este entendimento decorreu do seguinte esclarecimento constante da NESH para a referida posição:

4) Carbonato de cálcio **precipitado**. O carbonato de cálcio precipitado (CaCO<sub>3</sub>), aqui incluído, provém do tratamento de soluções de sais de cálcio pelo anidrido carbônico. Emprega-se como carga na preparação de pastas dentífricas, de pó-de-arroz, em medicina (como medicamento antiraquítico), etc.

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

De outro lado, o CARF já teve a oportunidade de se manifestar sobre a classificação fiscal adotada pela fiscalização em relação a este mesmo produto, em outro processo deste mesmo contribuinte, tendo concluído naquela oportunidade que a classificação

fiscal 2521.00.00 não poderia ser admitida (vide Acórdão nº 3102-001.741). É o que se extrai da passagem a seguir transcrita, extraída do voto proferido naquele processo:

A Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência, para que fosse obtido laudo técnico tratando do produto e sua forma de obtenção. A perícia técnica foi realizado pelo INT Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 136 a 168). Das conclusões deste laudo, destaco três pontos que entendo serem importantes para o deslinde da questão:

O carbonato de cálcio produzido pela Recorrente é obtido a partir da industrialização de pedras naturais em processos de moagem e micronização, quanto ao carbonato de cálcio resultante do processo de precipitação são na realidade o mesmo produto carbonato de cálcio, porém com especificações diferenciadas em função dos processos industriais de que são decorrentes;

Tendo em vista o exposto neste Relatório Técnico, na análise visual do processo produtivo durante a visita realizada, no acompanhamento da produção do Interessado, nas análises laboratoriais realizadas e na documentação técnica apresentada pela Consulente, bem como pelas considerações acima elencadas, assim como pelas citações da Tarifa Externa Comum (T.E.C.) e da Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (T.I.P.I), notadamente aquelas abrangidas pelo capítulo 28, nas suas diversas posições e subposições, além do equivalente capítulo das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (N.E.S.H.), este Instituto entende que o carbonato de cálcio, objeto desta consulta, possui as características dos produtos enquadrados no código 2836.50.00, com base na T.E.C/T.I.P.I, alterada pelo Decreto n 2.376/97, de 12 de novembro de 1997, referente à Nomenclatura Comum do Merco sul (NCM/TEC), baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, conforme Decreto n 97.409/88, de 23 de dezembro de 1988;

A descrição de todo o ciclo de produção desenvolvido pela PROVALE, desde a retirada da rocha calcífica ou dolomítica da respectiva jazida até a obtenção dos produtos (carbonatos de cálcio) por moagem e micronização, é longa com muitos detalhes técnicos, portanto, esta descrição está apresentada no teor deste Relatório Técnico.

Analisando os autos é inconteste que o carbonato de cálcio, produzido pela recorrente, possui as mesmas características do carbonato de cálcio precipitado. A divergência esta na forma de obtenção do produto.

Estudando as notas para o capítulo 25, consta que estão afastadas daquela capítulo, produtos minerais que sofram um processo de industrialização mais complexo, conforme pode ser visto nas notas transcritas abaixo.

"SAL; ENXOFRE; TERRAS E PEDRAS; GESSO, CAL E CIMENTO NOTAS. 1 – Salvo disposições em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por (lotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). Não estão, porém, incluídos os produtos ustulados, calcinados resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado que os indicados em cada uma das posições."

Os produtos classificados no capítulo 25 são minerais in natura ou que recebam um tratamento simples, sem alterar a sua característica. As notas retiram do capítulo os produtos minerais que recebam um tratamento mais complexo.

O processo produtivo da Recorrente, conforme consta dos laudo técnico, possui diversas etapas, sendo o produto final com a mesma composição química do carbonato de cálcio precipitado, classificado na posição 2836.50.00. Ora, se o processo produtivo da Recorrente é tal e suficiente para transformar o mineral in natura em um produto com a mesma composição química do carbonato de cálcio precipitado, não há como fugir do fato, que a produção da Recorrente é complexa, sendo assim, entendo que fica impossibilitada a classificação do produto no capítulo 25.

Afastando a classificação no capítulo 25, resta a posição 2836.50.00, utilizada pela Recorrente, como a mais acertada para o produto, visto a sua composição química ser semelhante a do carbonato de cálcio precipitado ali classificado, nos termos do laudo emitido pelo INT.

Diante do exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a correção da classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo e determinar a devolução do processo à instância recorrida para análise das demais questões de mérito.

Ou seja, este entendimento decorreu também do conteúdo das notas explicativas da NESH, agora quanto ao capítulo 25, a qual restringiria a adoção deste capítulo aos “produtos ustulados, calcinados, resultantes de uma mistura ou que tenham recebido tratamento mais adiantado do que os indicados em cada uma das posições”.

Ao analisar ditos fundamentos, extrai-se que estes se apresentam, à primeira vista, inconciliáveis. De fato, a nota explicativa que analisa a posição 2836.50.00 descreve que esta estaria relacionada ao carbonato de cálcio precipitado. De outro norte, a nota explicativa que trata dos itens que integram o capítulo 25, que versam sobre produtos minerais, excluem desta posição os produtos que sofram tratamento mais adiantado.

No caso dos presentes autos, restou demonstrado por meio do laudo do INT que o produto não passa por um processo de precipitação, o que afastaria a aplicação do item descrito na posição 2836.50.00, por outro lado, que passa por um processo produtivo complexo, o que também o afastaria da classificação disposta no capítulo 25.

Afinal, qual dos entendimentos acima estaria correto?

Em consulta ao sítio eletrônico do CARF, é possível se constatar que, em relação a este mesmo contribuinte, consta não apenas o acórdão acima referido, como também os acórdãos n.º 3403-001.260, 3403-001.262, 3403-001.261, 3101-001.053 e 3101-001.052. Em todos estes casos, entendeu as turmas julgadoras que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte estaria correta, afastando, por conseguinte, a classificação adotada pela fiscalização.

Em que pese a conclusão a que chegou ditos julgadores naqueles autos, entendo que a melhor solução é a constante da decisão recorrida, a qual há de ser mantida, por seus próprios fundamentos. É o que será esclarecido em sucessivo.

Para fins de solução desta contenda, é imprescindível se recorrer à regra n.º 01 da NESH, a qual assim dispõe:

REGRA 1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

NOTA EXPLICATIVA I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) **De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e**

b) Quando for o caso, **desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.**

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)). V) **Na disposição III) b): a) A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b).** (Grifos apostos)

Como se vê acima, a nota explicativa III b) acima é clara ao dispor que a classificação deverá ser realizada de acordo com os textos das posições e das notas explicativas e que os dizeres das posições e notas de seção ou de capítulo prevalecem sobre qualquer outra consideração, não se podendo ampliar a compreensão do enquadramento de determinada posição para além dos esclarecimentos constantes das respectivas notas.

No caso específico da classificação fiscal adotada pelo contribuinte, portanto, verifica-se a existência de uma restrição da utilização da classificação fiscal ali indicada para o carbonato de cálcio precipitado, que provém do tratamento de soluções de sais de cálcio pelo anidrido carbônico.

Nessa ótica, a meu ver, não seria possível ampliar o enquadramento desta posição para um produto que não tenha passada por este processo de precipitação.

Logo, em razão do disposto nas notas explicativas da NESH, não restam dúvidas que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte no presente caso estava incorreta.

Por outro lado, em razão da aparente inaplicabilidade também da classificação disposta no código 2521.00.00, adotado pela fiscalização, em razão da restrição posta no capítulo

25 no que concerne aos produtos que tenham recebido tratamento mais adiantado, poder-se-ia pensar se não seria o caso de aplicação da regra 3a da NESH, que dispõe que a posição mais específica deve prevalecer sobre as mais genéricas. Isso porque, a classificação constante do código 2836.50.00 (carbonato de cálcio) seria mais específica do que a constante do código 2521.00.00 (castinas; pedras calcárias utilizadas na fabricação de cal ou de cimento). Ou mesmo de aplicação da regra nº 4 da NESH, a qual assim dispõe: “as mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes”.

Ocorre que, a nota explicativa III, b da Regra 1 é também bastante clara ao dispor que será aplicável as disposições das regras 2, 3, 4 e 5, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas. No caso dos presentes autos, portanto, inaplicáveis tais regras, visto que vão de encontro ao texto da nota explicativa da posição 2836.50.00, que restringe a sua aplicação ao carbonato de cálcio precipitado.

Diante das razões supra expendidas, penso que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte apresenta-se equivocada.

Outrossim, considerando que se está diante de um pedido de ressarcimento, entendo que eventual equívoco ou não por parte da fiscalização quanto à classificação fiscal adotada pela mesma é irrelevante à solução da presente contenda.

Isso porque, como é cediço, nos termos do que dispõe o art. 170 do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito, a liquidez e certeza do crédito tributário é requisito essencial ao deferimento do pedido de ressarcimento/compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Ademais, é certo que o ônus probatório compete ao autor (no caso ora analisado ao contribuinte que iniciou o processo de compensação) quanto ao fato constitutivo do seu direito (correspondente à comprovação do direito ao crédito tributário que pretende ter reconhecido para fins de homologação da compensação). É o que se extrai tanto do teor do art. 36 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, quanto o art. 373 do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, *in verbis*:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

\*\*\*

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse contexto, cabia ao contribuinte comprovar a certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. E para tanto, seria imprescindível demonstrar que o produto em testilha estava, de fato, sujeito à alíquota zero. Não logrou, contudo, fazê-lo, visto que a classificação por ele adotada, como dito acima, apresentava-se incorreta.

Em outras palavras, tem-se que o contribuinte não logrou comprovar o direito creditório pleiteado, visto que não logrou comprovar que o produto em questão sujeitava-se à alíquota zero para que se lhe fossem aplicados os efeitos do disposto no art. 11 da Lei 9.779/99.

Por fim, quanto aos dois outros argumentos constantes do Recurso Voluntário interposto, novamente reproduzidos a seguir, entendo que tampouco assiste razão ao Recorrente:

- 2) O artigo 29 da Lei 10.637/02 confere ao industrial o direito à aquisição de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem com suspensão do IPI, mesmo no caso de se dedicar à industrialização de produtos enquadrados como “NT” na TIPI;
- 3) O artigo 11 da Lei 9.779/99 tem aplicação aos casos de produtos reputados imunes, pois não seria adequado pensar que o preceito legal instituiu benefício relacionado com a produção de artigos isentos, e não contemplou produtos que a constituição considerou inatingíveis pelo IPI.

Quanto à argumentação relativa à possibilidade de creditamento no caso de produtos NT, esta matéria já se encontra pacificada no CARF em razão do disposto na súmula n.º 20, de aplicação obrigatória por parte deste Colegiado:

#### **Súmula CARF n.º 20**

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

Por fim, quanto ao argumento relativo à imunidade entendo que tampouco assiste razão à Recorrente. Sobre este tema, trago à colação fundamentação constante do Acórdão n.º 9303001.556, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Possas, em que também se analisou caso deste mesmo contribuinte, cuja fundamentação adoto nesta oportunidade como razão de decidir:

Como a recorrente mesmo admite, a partir do aditamento à Manifestação de Inconformidade, passou a argüir que os seus produtos são imunes e não mais insiste na classificação adotada inicialmente (NCM/TIPI 2836.50.00, alíquota zero).

Porém o deslinde independe da classificação fiscal. Isto porque, a correta interpretação da norma legal contida art. 11 da Lei n.º 9.779/99 infere somente ser possível o ressarcimento de créditos quando o produto final é isento, submetido à alíquota zero ou imune, nesta última hipótese tão somente se a imunidade decorrer de exportação. Apenas a imunidade em razão de vendas para o exterior (art. 153, § 3.º, III, da Constituição Federal) é que permite o aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados nele empregados.

A alegação da recorrente, de que seu produto imune e não NT, a teor do disposto no art. 155, § 3.º, da Constituição Federal, também não tem razão de ser. Para que um produto possa dar o direito ao crédito do IPI, apto a gerar o saldo credor de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.779/99, há que ser, primeiramente, tributado pela legislação do IPI, o que não ocorre com os minerais extraídos pela recorrente. Assim, independentemente de estar ou

---

não enquadrada no § 3º do art. 155 da CF/88, os produtos comercializados não possuem a característica necessária à geração do crédito do IPI, que é realizar operações que são consideradas como fatos geradores do referido imposto.

Ou seja, tampouco sob esta ótica argumentativa há como se acolher a pretensão recursal.

Note-se, inclusive, como se extrai da passagem acima transcrita, que, naqueles autos, o contribuinte não mais insistiu na classificação fiscal originalmente adotada pela mesma (NCM/TIPI 2836.50.00).

### **Da conclusão**

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, visto que o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório quanto à certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora