



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720323/2011-84
ACÓRDÃO	3402-013.179 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIOQUIMICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

RIÁLCOOL 70 E ÁLCOOL ETÍLICO 96. NCM 2208.90.00 EX 01 E 2207.10.00 EX 02. IMPOSSIBILIDADE. ÁLCOOL ETÍLICO DESNATURADO. NCM 2207.20.10.

Produtos compostos por álcool etílico desnaturado por metanol não se classificam em posições reservadas a álcool etílico não desnaturado. Incabível o reenquadramento nos códigos NCM 2208.90.00 Ex 01 e 2207.10.00 Ex 02, impondo-se, à luz da RGI 1, o enquadramento na subposição 2207.20.10.

RIODEINE. NCM 3905.99.30. IMPOSSIBILIDADE. PREPARAÇÃO ANTISSEPTICA. NCM 3003.90.99.

Produto comercializado como preparação antisséptica de uso hospitalar, constituído por substâncias misturadas e destinado a fins terapêuticos ou profiláticos, não se confunde com seu princípio ativo isolado. Insubsistente o reenquadramento no código NCM 3905.99.30, impondo-se o enquadramento no código NCM 3003.90.99.

VASELINA LÍQUIDA E SÓLIDA. NCM 2712.10.00. IMPOSSIBILIDADE. PREPARAÇÃO FARMACÊUTICA.

É incorreto o reenquadramento no código NCM 2712.10.00 quando a mercadoria é comercializada como preparação farmacêutica, com apresentação e destinação terapêutica próprias, afastando-se o enquadramento fundado exclusivamente na substância-base mineral.

GLOSA DE CRÉDITOS. RECONSTITUIÇÃO DO LRAIPI. AJUSTES REFLEXOS E GLOSA AUTÔNOMA. DISTINÇÃO.

Afastada a reclassificação fiscal que deu causa à reconstituição do Livro Registro de Apuração do IPI (LRAIPI), cancelam-se os ajustes reflexos dela

decorrentes. Subsiste, contudo, a glosa fundada em causa autônoma, desvinculada da exigência principal.

IPI. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. COMPROVAÇÃO.

O aproveitamento extemporâneo de crédito de IPI exige prova da origem, liquidez, certeza e disponibilidade jurídica do crédito, inclusive quanto à inexistência de aproveitamento anterior.

ÔNUS DA PROVA. ART. 16, III, DO DECRETO Nº 70.235/72. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NÃO UTILIZAÇÃO PRETÉRITA. GLOSA MANTIDA.

A ausência de demonstração da não apropriação pretérita do crédito, notadamente mediante apresentação do LRAIPI dos períodos originários, impede o reconhecimento da legitimidade do creditamento extemporâneo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) cancelar a exigência de IPI fundada nos reenquadramentos fiscais dos produtos RIÁLCOOL 70, RIODEINE e VASELINA (líquida e sólida); (ii) afastar os ajustes reflexos decorrentes da reconstituição da escrita fiscal, mantendo-se apenas a glosa autônoma do crédito extemporâneo de IPI escriturado em abril de 2009, no valor de R\$ 77.773,24; e (iii) determinar o recálculo do crédito tributário remanescente.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 14-62.528**, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, com a exoneração de R\$ 197.839,43 de imposto, R\$ 148.379,57 de multa de ofício e R\$ 35.977,90 de multa referente ao imposto não lançado com cobertura de créditos, além dos juros de mora correspondentes.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

COMPOSTO À BASE DE IODOPOVIDONA (PVP-I).

O composto comercialmente denominado “RIODEINE”, cujo princípio ativo é a iodopovidona (PVP-I) que é um complexo de PVP (polivinilpirrolidona) e iodo, classifica-se no código NCM 3905.99.30.

ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO.

A preparação à base de álcool etílico hidratado, não desnaturado, com teor alcoólico em volume inferior a 80%, denominada comercialmente de “RIÁLCOOL”, classifica-se no código NCM 2208.90.00 Ex 01.

A preparação à base de álcool etílico hidratado, não desnaturado, com teor alcoólico em volume igual ou superior a 80%, denominada comercialmente de “ÁLCOOL ETÍLICO 96”, classifica-se no código NCM 2207.10.00.

VASELINA.

A preparação inerte denominada comercialmente de “VASELINA”, à base do princípio ativo vaselina, nas formas líquida ou sólida, com múltiplas aplicações, classifica-se no código NCM 2712.10.00.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE LANÇAMENTO.

Cobra-se o imposto não lançado nas notas fiscais de saída em virtude de erro de classificação fiscal e alíquota, com a necessária colmatação do ato administrativo de exigência tributária à vista de incorreção na apuração do imposto devido.

GLOSA DE CRÉDITO. VALORES PAGOS EM DESEMBARAÇO ADUANEIRO. ESCRITURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE APROVEITAMENTO ANTERIOR.

Glosa-se o crédito escriturado extemporaneamente, relativo ao imposto pago em desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, desprovido de comprovação da falta de aproveitamento à época da ocorrência dos fatos geradores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009 IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:

AUTO DE INFRAÇÃO

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2002), aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, consoante capitulação legal indicada à fl. 1.935, foi lavrado o auto de infração às fls. 1.924 e 1.925, em 11/08/2011, para exigir R\$ 766.829,99 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 247.312,25 de juros de mora calculados até 29/07/2011, R\$ 575.122,38 de multa proporcional ao valor do imposto e R\$ 371.877,08 de multa referente ao imposto não lançado com cobertura de créditos, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 1.961.141,70.

FATOS E INFRAÇÕES

Na descrição dos fatos (fl. 1.926), que remete ao termo de verificação fiscal (fls. 1.972/1.990), a autoridade fiscal constatou a falta de lançamento do imposto em virtude da utilização de classificação fiscal errada e consequente erro de alíquota no que concerne aos produtos RIODEINE, RIÁLCOOL 70, ÁLCOOL ETÍLICO 96 e VASELINA.

Conforme o precitado termo de verificação fiscal e o termo de constatação e intimação (fls. 1.402/1.413), tem-se o seguinte sobre os produtos selecionados por amostragem para a verificação da correta adoção de classificação fiscal e alíquota nos anos de 2007 a 2009:

1) RIODEINE

A empresa utilizou os seguintes códigos NCM de classificação fiscal e alíquotas no período sob escrutínio: 2007 (3906.10.00 Ex 01, 0%); 2008 (3906.10.00 Ex 01 ou 3003.90.99, 0%); 2009 (3003.90.99, 0%).

Segundo a TIPI/2006, o código NCM 3906.10.00 Ex 01 corresponde a “Polímeros acrílicos, em formas primárias – Poli (metacrilato de metila) – Em pó, de granulometria de 50 a 400 mesh, próprio para uso odontológico”, e o código NCM 3003.90.99 corresponde a “Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06)

constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho – Outros”.

De acordo com os dados concernentes aos produtos industrializados, fornecidos pela contribuinte às fls. 55/61, o princípio ativo do produto RIODEINE é a iodopovidona (PVP – I), que é um complexo de PVP (polivinilpirrolidona) e iodo. A empresa utiliza o complexo PVP-Iodo e não a substância PVP separadamente.

Conforme o relatório de fiscalização, há as seguintes informações sobre o produto PVPI no endereço da internet “www.medicinanet.com.br/bula/4374/pvpi.htm”:

Laboratório

Geyer

Apresentação de Pvpí

sol. Tópica de **Pvpí** 10 % fr. de 30 ml e 100 ml.

Pvpí- Indicações

Recomendado para antisepsia em infecções cutâneas, ferimentos, queimaduras, curativos no pós-operatório, em ulcerações por decúbito. Usado para demarcação do campo cirúrgico.

Contra-indicações de Pvpí

Evitar o uso em pessoas sensíveis ao iodo.

Advertências

Somente para uso externo. Evitar o contato com os olhos. Durante o tratamento de grandes superfícies, a aplicação deverá ser supervisionada pelo médico, em caso de pacientes gestantes, lactentes até sexto mês de vida e em patologias onde há comprometimento do metabolismo normal de iodo. A absorção do iodo contido na iodopovidona pode interferir em alguns testes da função tireoidiana. A iodopovidona, em sua forma tópica, quando usada por tempo prolongado e em grandes áreas, pode causar hipotireoidismo em recém-nascidos, devido a absorção tegumentar.

Interações medicamentosas de Pvpí

A atividade antisséptica da iodopovidona é reduzida por álcalis. Não usar concomitante com compostos mercuriais. O iodo é inativado por tiosulfato de sódio.

Reações adversas / Efeitos colaterais de Pvpí

As reações adversas que podem ocorrer são de hipersensibilidade ao iodo, resultando em erupções cutâneas, que podem variar desde reação eczematosa branda até uma dermatite esfoliativa.

Pvpí- Posologia

Solução Tópica de Iodopovidona 10 % - uso externo. Em casos de ferimentos, limpar o local com compressa de gaze. Aplicar a solução sobre o ferimento 3 a 4 vezes ao dia, por meio de gaze ou compressa esterilizada, até cobrir todo o ferimento.

Superdosagem

O tratamento prolongado pode causar, particularmente em recém-nascidos, hipotireoidismo, devendo por isso ser supervisionado pelo médico.

Pvpí- Informações

Iodopovidona, substância ativa da Solução Tópica de Iodopovidona 10 %, é um iodóforo usado como antisséptico. Trata-se de um complexo de iodo com polividona, que é um polímero solubilizante e carreador do iodo. Soluções de Iodopovidona liberam gradualmente o iodo, desempenhando um efeito germicida sobre bactérias gram-positivas e gram-negativas, fungos, vírus, protozoários e esporos. A liberação gradativa do iodo faz com que o produto tenha uma ação prolongada e evita os efeitos irritantes causados pelas soluções de iodo puro. Soluções a 10 % de Iodopovidona possuem 1 % de iodo livre. A Iodopovidona apresenta vantagens em relação às soluções de iodo: não irrita a pele e mucosas; boa estabilidade do complexo, sem perda do iodo; pode ser utilizada em bandagens sem ocasionar queimaduras; tem ação germicida prolongada; ação rápida mesmo em presença de matéria orgânica como sangue e pus; forma filme que isola, protegendo a área tratada.

Da comparação entre a bula e as informações veiculadas pela empresa, a conclusão é de que os produtos com a denominação RIODEINE consistem em Poli(vinilpirrolidona) iodada ou PVP-I. Inclusive, em várias notas fiscais de RIODEINE emitidas pelo sujeito passivo há a notação “(PVPI)” após a descrição do produto.

Assim sendo, pelo exposto e conforme as Regras Gerais do Sistema Harmonizado (nº 1 a 6) e as RGC-1, a classificação fiscal correta dos produtos RIODEINE é a mesma da substância Poli(vinilpirrolidona) iodada ou PVP-I: 3905.99.30, com alíquota de 5%.

2) RIÁLCOOL 70 e ÁLCOOL ETÍLICO 96

A empresa utilizou, para os anos de 2007 a 2009, o código NCM 2912.12.00, com alíquota 0%, quanto a ambos os produtos: RIÁLCOOL 70 e ÁLCOOL ETÍLICO 96.

Conforme a TIPI/2006, o código NCM 2912.12.00 corresponde a “Etanal (acetaldeído)”.

O produto “álcool etílico 96”, consoante informações veiculadas pela fiscalizada (fls. 55/61), consiste em álcool etílico hidratado com concentração de 92,8 ° INPM, sendo o respectivo princípio ativo álcool etílico retificado (neutro).

O produto “Riálcool 70” é álcool etílico hidratado com concentração de 70% INPM (70% em peso), sendo o respectivo componente ativo o álcool etílico.

A classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo não é correta, sendo que a TIPI segrega o álcool etílico em duas posições:

a) posição 22.07 : álcool etílico não desnaturado com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80%; o código de classificação fiscal 2207.10.00 abarca dois destaques “Ex”, sendo o “Ex 01” referente a álcool para fins carburantes e o “Ex 02” referente a álcool retificado (neutro), no qual se enquadra o produto ÁLCOOL ETÍLICO 96; b) posição 22.08 : álcool etílico não desnaturado com um teor alcoólico em volume inferior a 80%; o código de classificação fiscal 2208.90.00 abarca também dois destaques “Ex”, sendo o “Ex 01” referente a álcool etílico e “Ex 02” referente a álcool retificado (neutro), no qual se enquadra o produto RIÁLCOOL 70.

Então, pelo exposto e conforme as Regras Gerais do Sistema Harmonizado (nº 1 a 6), as RGC-1 e a RGC-TIPI-1, a classificação fiscal correta do produto ÁLCOOL ETÍLICO 96 é 2207.10.00 Ex 02, com alíquota de 8%; quanto ao produto RIÁLCOOL 70 é 2208.90.00 Ex 01, com alíquota de 8%.

3) VASELINAS

No tocante às vaselinas (líquida e sólida), a empresa utilizou os seguintes códigos NCM de classificação fiscal e alíquotas no período em exame:

a) Vaselina líquida: 2007 e 2008 (2712.90.00, 0%); 2009 (3004.90.99, 0%); 2009 (3003.90.99, 0%);

b) Vaselina sólida: 2007 (2712.90.00, 0%); 2008 (2712.90.00, 0%; ou 2712.10.00, 8%); 2009 (2712.10.00, 8%; ou 3004.90.99, 0%).

A vaselina é um produto inerte (o princípio ativo é vaselina) e possui um único código de classificação fiscal, independentemente das formas de apresentação.

Portanto, pelo exposto e conforme as Regras Gerais do Sistema Harmonizado (nº 1 a 6), a classificação fiscal correta do produto VASELINA é 2712.10.00, com alíquota de 8%.

*** As saídas dos sobreditos produtos, no período sob fiscalização, foram promovidas em operações com CFOP nº 5.101, 6.101, 6.107, 6.116, 5.401, 6.401, 5.908, 5.910 e 6.910, todas com tributação do imposto.

Os valores tributáveis mensais para cada um dos produtos foram calculados a partir dos anexos ao termo de constatação e intimação fiscal lavrado em 28/06/2011 (fls. 1.402/1.727 e 1.797/1.799) e encontram-se discriminados nos demonstrativos (por ano-calendário) insertos no termo de verificação fiscal, às fls. 1.984 e 1.985.

Nos arquivos digitais fornecidos pela empresa não constam saídas de produtos em janeiro de 2008. Todavia, foram apresentadas cópias de notas fiscais de saída no referido mês no que concerne aos produtos RIODEINE (5 notas fiscais emitidas em 04/01/2008: nº 182897, 182909, 182950, 182966 e 183541, às fls. 270/275, com o valor tributável no total de R\$ 33.416,44) e RIÁLCOL 70 (notas fiscais nº 183503 e 183516, de 30/01/2008; e nº 183540 e 183555, de 31/01/2008, às fls. 594/598, com o valor tributável no total de R\$ 8.680,80).

No demonstrativo de valores tributáveis de 2008 não figuram as saídas de vaselina já tributadas a 8%, ou seja, corretamente, pela contribuinte.

Foram elaborados o demonstrativo de apuração do imposto não lançado às fls. 1.936/1.945 e, em face da existência de saldos credores na escrita fiscal do sujeito passivo, os demonstrativos de reconstituição da escrita fiscal às fls. 1.963/1.970.

Cópias das notas fiscais de saída às fls. 153/1.401.

Ex vi do art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, há direito ao crédito do imposto nas aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados na industrialização produtos ainda que tributados à alíquota zero, além dos imunes e isentos. Portanto, os créditos existentes na escrita fiscal (Livro Registro de Apuração do IPI) foram preservados.

Por outro lado, foram calculados de ofício os créditos referentes a devoluções de vendas (CFOP 1.201 e 2.201) de RIODEINE, RIÁLCOL 70, ÁLCOL ETÍLICO 96 e VASELINA, consoante demonstrativo de apuração às fls. 1.807/1811. Tais créditos foram incorporados à coluna “Créditos” da planilha “Dados da Fiscalização”, que integra o demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal (fls. 1.965 e 1.966).

O crédito no importe de R\$ 77.773,24, escriturado no mês de abril de 2009 pelo sujeito passivo, com o histórico “IPI pago em desembaraço aduaneiro através de

AIIM”, diz respeito a auto de infração lavrado anteriormente (processo nº 10811.000248/2009-26), sendo que o IPI vinculado a importação nesse processo monta apenas em R\$ 20.098,00 (fls.

1.735/1.754).

Em pesquisa no sistema de processamento de dados da RFB, especificamente no sistema de arrecadação da 8ª Região Fiscal, SINAL 08, há o registro de pagamento de IPI vinculado a importação (código 3345) de apenas R\$ 6.482,59 em 2009 (fls.

1.800/1.802). Trata-se do único valor passível de aproveitamento na escrita fiscal concernente ao IPI vinculado a importação: R\$ 6.482,59.

Outros tributos vinculados a importação não dão azo à apropriação de créditos na escrita fiscal.

Foi consignado um débito no montante de R\$ 70.065,40 na planilha “Dados da Fiscalização” do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal e que corresponde à diferença entre o total creditado (R\$ 77.773,24) e o valor que poderia ter sido creditado (R\$ 6.482,59), menos o valor dos créditos apurados de ofício para o mês de abril de 2009 (R\$ 1.225,25).

Na planilha “Dados da Fiscalização” do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal também foram inseridos créditos pela autoridade fiscal com o intuito de ajustar os estornos a maior relativos aos pedidos de ressarcimento efetuados pela contribuinte:

a) julho de 2009 : do valor de crédito estornado na escrita fiscal, R\$ 220.536,49, relativo a pedidos de ressarcimento dois primeiros trimestres de 2009, a fiscalização havia apurado somente R\$ 172,71; sendo o crédito apurado de ofício para o mês no valor de R\$ 182,71, foi computado o montante de R\$ 220.719,20 (somatório do valor da anulação do estorno e do valor apurado de ofício) na coluna “Outros Créditos” da planilha “Dados da Fiscalização” do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal; b) outubro de 2009 : do valor de crédito estornado na escrita fiscal, R\$ 115.225,19, relativo ao pedido de ressarcimento do terceiro trimestre de 2009, a fiscalização havia apurado somente R\$ 2.428,62; sendo o crédito apurado de ofício para o mês no valor de R\$ 2.428,62, foi computado o montante de R\$ 117.653,81 (somatório do valor da anulação do estorno e do valor apurado de ofício) na coluna “Outros Créditos” da planilha “Dados da Fiscalização” do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal.

Ao final do período examinado, isto é, em dezembro de 2009, parte dos débitos apurados não foi cobrada (R\$ 495.836,50) em virtude da existência de saldos credores na escrita fiscal reconstituída, em alguns períodos de apuração.

Nesses casos, a reconstituição da escrita deve ser estendida até: a) o período de apuração em que o sujeito passivo apresentar saldo devedor na escrita fiscal, devendo ser considerada a existência de saldo devedor entre o último período de apuração com débito apurado (dezembro de 2009) e a data da emissão do auto

de infração (agosto de 2011); b) o período de apuração seguinte àquele em que a escrita do sujeito passivo apresentar saldo credor menor que o valor não cobrado em virtude de saldo credor na escrita fiscal reconstituída (R\$ 495.836,50).

Em todos os meses de janeiro de 2010 a agosto de 2011 a contribuinte apurou em sua escrita fiscal saldos credores menores do que R\$ 495.836,50.

Portanto, a escrita fiscal foi reconstituída até o mês anterior (julho de 2011) ao da emissão do auto de infração, sendo computados, no período de janeiro de 2010 a julho de 2011, os estornos dos saldos credores concernentes aos pedidos de ressarcimento:

a) mês do estornº 2009; valor do crédito : R\$ 120.773,48; saldo reconstituído b) mês do estornº 2010; valor do crédito : R\$ 185.652,71; saldo reconstituído c) mês do estornº 2010; valor do crédito : R\$ 132.924,15; saldo reconstituído DRJ/RPO Fls. 2.105 : janeiro de 2010; período de apuração : 4º trimestre de : R\$ 83.323,52 (DEVEDOR); : julho de 2010; período de apuração : 2º trimestre de : R\$ 3.081,46 (DEVEDOR); : outubro de 2010; período de apuração : 3º trimestre de : R\$ 32.726,69 (DEVEDOR).

Com a finalidade de ajuste (anulação) desses saldos devedores, foram computados lançamentos de créditos em iguais valores na coluna “Outros Créditos” da planilha “Dados da Fiscalização” do demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal.

O saldo credor na escrita fiscal do sujeito passivo em julho de 2011, originariamente no importe de R\$ 146.575,08, foi reduzido, com a reconstituição da escrita fiscal, para R\$ 56.536,59.

O sujeito passivo foi intimado, no ato da lavratura do auto de infração, a regularizar a escrita fiscal no mês de agosto de 2011 mediante o estorno da diferença apurada: R\$ 90.038,49.

CIÊNCIA E IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo foi cientificado da exigência fiscal em 19/08/2011, por via postal (AR à fl. 1.992).

Insubmissa, a contribuinte apresentou, em 09/09/2011, a impugnação às fls. 2.011/2.037, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica nomeado e constituído pelo instrumento hábil (fl. 2.038), e instruída com documentação probatória, em que sustenta, em síntese, que:

1) A TIPI confere aos medicamentos um tratamento diferenciado, com alíquota zero na maioria dos casos com o escopo de diminuir o custo final, sendo que os produtos que foram submetidos a reclassificação fiscal são medicamentos utilizados em hospitais;

2) O produto RIÁLCOOL 70 é utilizado para fins hospitalares e cirúrgicos, sendo a correta classificação fiscal no código 2912.12.00, com alíquota zero, que corresponde a “Etanal (acetaldeído)”, um aldeído, composto de “moléculas do

álcool”; na posição 22.08, adotada pela fiscalização, incluem-se exclusivamente os álcoois etílicos não desnaturados, isto é, sem a adição de outro produto, diferentemente do caso da impugnante; conforme consta da bula do produto RIÁLCOOL 70, trata-se de álcool etílico hidratado, composto de álcool 92,8° INPM 78ml e água purificada q.s.q. 100 ml (documentação juntada), ou seja, obviamente desnaturado; a posição 22.08 trata de bebidas e aguardentes e o produto em questão é um medicamento com registro na ANVISA, com propriedade antisséptica;

3) O produto RIÁLCOOL 96, da mesma forma que o RIÁLCOOL 70, é um aldeído, para fins medicinais; segundo a fiscalização, a classificação fiscal seria 2207.10.00 Ex 02, com alíquota de 8%, que corresponde a álcool etílico não desnaturado com teor alcoólico em volume $\geq 80\%$ vol., e retificado (álcool neutro), o que significa redestilado; o produto em questão é não desnaturado, é puro, mas não retificado (a única destilação ocorre na usina de cana de açúcar); na posição 22.07, de qualquer maneira, até pela Regra Geral para Interpretação 2. “b”, o enquadramento correto estaria no código 2207.10.00, com alíquota zero;

4) O produto RIODEINE foi enquadrado pela fiscalização em posição (39.05) concernente a polímeros de acetato de vinila (mais precisamente, como Poli(vinilpirrolidona) iodada, 3905.99.30, alíquota de 5%), sendo que, na realidade, o produto em tela é um medicamento utilizado em pré-operatório, inclusive odontológico, e não um mero polímero de uso industrial; o produto contém Iodopovidona com 10% de iodo ativo (10 g) e excipientes (100 ml), com o enquadramento correto no código 3906.10.00 Ex 01, com alíquota zero (2007 e 2008), e 3003.90.99 (Medicamentos (...)) não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho – Outros), com alíquota zero (2008 e 2009); conforme bula/rótulo, o medicamento é apresentado em galão plástico com 5 litros;

5) O produto VASELINA, líquida ou sólida, foi enquadrada pela fiscalização no código 2712.10.00, com alíquota de 8%, sendo que a vaselina comum, mais simples (uma parafina com baixo ponto de fusão), tem um tratamento fiscal, enquanto que a medicamentosa (e fabricada pela impugnante) tem outro; em 2007 e 2008 a impugnante enquadrou o produto no código 2712.90.00 (Vaselina (...)), outras ceras minerais e produtos semelhantes obtidos por síntese ou por outros processos, mesmo corados – Outros), com alíquota zero, porque o produto não é de beleza ou de toucador, mas é medicamento aplicado em “queimaduras na pele”, sendo, conforme a bula, medicamento com registro na ANVISA; em 2009 o enquadramento mudou para o código 3004.90.99 (Medicamentos (...) – Outros, alíquota zero) que definiria melhor o produto: a posição 30.04 se refere a medicamentos preparados para fins terapêuticos ou profiláticos apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho; conforme a Nota 2 da Seção VI da TIPI, trata-se de produto que não pode ser classificado em nenhuma outra posição em virtude da apresentação em doses ou do acondicionamento para venda a retalho; a vaselina na forma líquida tem a mesma função de

medicamento para queimaduras e afins e segue o mesmo enquadramento fiscal; em desacordo com afirmação da autoridade fiscal, há sim referência à parafina em outra posição da TIPI, especificamente o código 2710.19.91, referente a “Óleos minerais brancos (óleos de vaselina ou de parafina)”, com alíquota zero: assim, afastada a classificação fiscal adotada pela impugnante para a vaselina líquida, o enquadramento deve ser nesse código, previsto para a parafina líquida na forma de óleo;

6) O lançamento a débito de R\$ 70.065,40, referente aos valores de IPI pago no desembaraço aduaneiro e tomados como créditos, não pode prosperar; o montante de créditos de R\$ 77.773,24, aproveitado extemporaneamente, diz respeito aos valores pagos no desembaraço aduaneiro no caso de importações realizadas de 14/10/2004 a 30/08/2005 (planilha de valores e datas por declaração de importação, às fls. 2.034/2.035), sendo que os valores recolhidos à época foram descontados na apuração do imposto devido por erro de classificação fiscal no auto de infração relativo ao processo nº 10811.000248/2009-26, conforme documentação anexa (demonstrativo do auto de infração e notas fiscais de entrada); a impugnante, inclusive, teve o cuidado de não incluir créditos entendidos como alcançados pela decadência, referentes às seguintes declarações de importação: DI nº 04/0552806-4, 04/1599924-5 e 04/0711749-0.

Por fim, requer o reconhecimento da improcedência do trabalho fiscal e do auto de infração lavrado e pugna por provar as alegações por todos os meios de prova permitidos na legislação aplicável, à luz do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

A Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário através de protocolo eletrônico em **07/06/2017** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 2127) e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, pediu pelo provimento do recurso para reforma da decisão da DRJ e extinção do lançamento de ofício.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme Despacho de Encaminhamento de fls. 2159, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Mérito

Versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado para cobrança de IPI, juros de mora, multa de ofício proporcional e multa por imposto não lançado com cobertura de créditos, referente ao período de apuração de 01/01/2007 a 31/12/2009, por meio do qual a Autoridade Fiscal exigiu crédito tributário sob a alegação de falta de lançamento do imposto em razão de classificação fiscal incorreta e aplicação indevida de alíquotas nas saídas dos seguintes produtos:

- RIODEINE;
- RIÁLCOOL 70;
- ÁLCOOL ETÍLICO 96;
- VASELINA (líquida e sólida).

A apuração foi realizada com base em seleção por amostragem, análise das notas fiscais de saída constantes dos autos e elaboração de demonstrativos de apuração do imposto não lançado, bem como reconstituição da escrita fiscal, considerando a existência de saldos credores no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI).

De um lado, discute-se a exigência de IPI por suposta falta de lançamento do imposto nas saídas de produtos industrializados, em razão de alegado erro de classificação fiscal e consequente aplicação indevida de alíquota zero. Segundo a Fiscalização, a Recorrente teria adotado enquadramento incorreto para os produtos RIODEINE, RIÁLCOOL 70, ÁLCOOL ETÍLICO 96 e VASELINA (líquida e sólida), o que teria resultado em recolhimento a menor de IPI no período de 01/01/2007 a 31/12/2009. O núcleo da autuação, portanto, reside na reclassificação fiscal desses produtos e na exigência do imposto supostamente não lançado em razão da divergência de enquadramento tarifário.

De outro lado, o lançamento também alcança a glosa de créditos de IPI apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal. A autoridade fiscal entendeu indevido o aproveitamento de determinados créditos, especialmente em razão de sua escrituração extemporânea, da ausência de comprovação suficiente de origem e regularidade e da falta de demonstração de que tais valores não teriam sido anteriormente aproveitados.

A controvérsia abrange, assim, não apenas a classificação fiscal das mercadorias autuadas, mas também a legitimidade do direito creditório de IPI escriturado pela contribuinte, tendo em vista a recomposição da apuração do IPI em razão da reclassificação fiscal dos produtos autuados.

2.1. Da Reclassificação Fiscal

A contribuinte apresentou impugnação administrativa, sustentando, em síntese, a correção das classificações adotadas, a natureza terapêutica e hospitalar dos produtos, a inadequação do reenquadramento promovido pela fiscalização e a legitimidade dos créditos escriturados.

A DRJ, ao apreciar a impugnação, decidiu manter a reclassificação fiscal dos produtos RIODEINE, RIÁLCOOL 70 e VASELINA (líquida e sólida), por entender que a classificação fiscal deve observar a descrição literal das posições e subposições da TIPI, não sendo o registro ou notificação sanitária elemento determinante para fins de enquadramento tarifário. Por outro lado, reconheceu equívoco quanto ao produto ÁLCOOL ETÍLICO 96, afastando os valores correspondentes a esse item, o que ensejou a parcial exoneração do crédito tributário.

No Recurso Voluntário, a Recorrente sustenta:

- (i) Que o **RIÁLCOOL 70** é produto antisséptico de uso hospitalar, não podendo ser tratado como álcool comum;
- (ii) Que o **RIODEINE** possui natureza farmacêutica e finalidade terapêutica, não se confundindo com simples composto químico;
- (iii) Que a **VASELINA** (líquida e sólida) é preparação de uso médico, não mero derivado mineral; e
- (iv) Sustenta a improcedência da glosa de créditos de IPI.

Com o recurso foram juntados documentos sanitários (ANVISA, notificações simplificadas, bulas e rótulos), declarações de notificação simplificada, registros e demais elementos técnicos relativos aos produtos.

A controvérsia remanescente restringe-se, portanto, ao reenquadramento da classificação fiscal dos produtos RIODEINE, RIÁLCOOL 70 e VASELINA (líquida e sólida), bem como, reflexamente, à subsistência da exigência de IPI decorrente da reclassificação promovida.

As divergências sobre os produtos em referência podem ser resumidas da seguinte forma:

Produto	Classificação adotada pela Contribuinte (NCM / Alíquota)	Fundamentos da Contribuinte	Classificação adotada pela Fiscalização (NCM / Alíquota)	Fundamentos da Fiscalização
RIODEINE (iodopovidona)	- 2007/2008: 3906.10.00 Ex 01 (0%) - 2008/2009: 3003.90.99 (0%)	- Produto com destinação terapêutica/antisséptica - Natureza de medicamento ou produto farmacêutico - Registro/notificação na ANVISA como produto de uso médico	3905.99.30 (5%)	- Produto é polivinilpirrolidona iodada (PVP-I) - Prevalência da composição química essencial - Aplicação das Regras Gerais do Sistema Harmonizado (RGI 1 a 6)
RIÁLCOOL 70	2912.12.00 (0%)	- Produto desnaturado (com adição de água e outros componentes) - Uso hospitalar/antisséptico , não bebida - Produto notificado como medicamento de baixo risco	2208.90.00 Ex 01 (8%)	- Trata-se de álcool etílico não desnaturado com teor < 80% - Enquadramento no Capítulo 22 (álcoois e bebidas alcoólicas) - Prevalência da natureza

Produto	Classificação adotada pela Contribuinte (NCM / Alíquota)	Fundamentos da Contribuinte	Classificação adotada pela Fiscalização (NCM / Alíquota)	Fundamentos da Fiscalização
		(ANVISA)		do produto (álcool etílico)
VASELINA (líquida e sólida)	(Classificação não detalhada integralmente nos autos, mas diversa da fiscal)	- Produto de uso farmacêutico - Notificação ANVISA como produto de uso médico	2712.10.00	- Produto inerte derivado de petróleo (vaselina) - Classificação segundo natureza físico-química - Desconsideração da destinação farmacêutica

Em síntese, a Contribuinte sustenta classificação orientada pela finalidade do produto (critério funcional - uso médico), apoiada em registros sanitários. De outro lado, a Fiscalização adota classificação baseada na natureza intrínseca e composição química (critério material – composição), conforme a sistemática do Sistema Harmonizado.

A controvérsia deve ser resolvida à luz da TIPI vigente no período autuado (2007 a 2009), das Notas de Seção e de Capítulo e, sobretudo, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), que regem a classificação fiscal das mercadorias.

Nos termos da **RGI 1**, a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, sendo as demais regras aplicáveis apenas de forma subsidiária.

A **RGI 6**, por sua vez, estabelece que a classificação entre subposições deve observar, *mutatis mutandis*, os mesmos critérios, com base na redação das subposições e das notas correspondentes.

Disso decorre que a classificação fiscal não se define nem pela mera denominação comercial do produto, tampouco exclusivamente por sua destinação econômica ou sanitária, mas pela sua natureza objetiva, composição e forma de apresentação, tal como descritas na TIPI.

No que se refere aos produtos da linha **RIÁLCOOL (RIÁLCOOL 70 e ÁLCOOL ETÍLICO 96)**, a própria documentação técnica apresentada pela Recorrente (fls. 55 a 61) demonstra que se trata de preparações cujo princípio ativo é o álcool etílico (etanol), com adição de metanol como agente desnaturante. Tal premissa é decisiva para a correta subsunção normativa.

A classificação sustentada pela **Recorrente no código 2912.12.00**, correspondente a **“etanal (acetaldeído)”**, é manifestamente imprópria, pois essa posição abrange aldeídos, enquanto os produtos em exame são, inequivocamente, álcoois etílicos.

À luz da RGI 1, não é juridicamente possível classificar etanol em posição tarifária reservada a acetaldeído. Tampouco subsiste, entretanto, a classificação promovida pela fiscalização no código 2208.90.00 Ex 01, descrição reservada a “álcool etílico não desnaturado, com teor alcoólico em volume inferior a 80% vol. – álcool etílico”, pois a presença de metanol descaracteriza precisamente o requisito de “não desnaturado” exigido pelo texto da posição.

A TIPI contém classificação específica e exata para a mercadoria: a **Posição 22.07** abrange “álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol.; álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico”; dentro dela, a **subposição 2207.20** contempla expressamente “álcool etílico e aguardentes, desnaturados, com qualquer teor alcoólico”, e o **item 2207.20.10** especifica “álcool etílico”. À luz da RGI 1 e da RGI 6, é este o enquadramento correto, independentemente da graduação alcoólica final.

Assim, a Recorrente erra ao pretender classificar etanol como aldeído, e a fiscalização igualmente erra ao tratá-lo como álcool etílico não desnaturado.

Quanto ao RIODEINE, tampouco subsiste a reclassificação promovida pela fiscalização. O Auditor Fiscal reenquadrou o produto no **código 3905.99.30**, correspondente a “outros polímeros de vinil – poli(vinilpirrolidona) iodada (PVP-I)”, por considerar que a mercadoria deveria ser classificada segundo seu princípio ativo isolado.

Ocorre que as comprovações constantes dos autos demonstram que o produto é comercializado como preparação antisséptica de uso hospitalar, composta por substâncias misturadas, destinada a fins terapêuticos ou profiláticos.

A **Posição 30.03** da TIPI abrange “medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho”. Dentro dessa posição, a **subposição 3003.90** alcança “outros” medicamentos dessa natureza, sendo o **item 3003.90.99** destinado aos “demais”. É esta a descrição que melhor corresponde ao produto em exame.

Com isso, para os **exercícios de 2008 e 2009**, assiste razão à Recorrente ao defender o enquadramento em **3003.90.99**.

Quanto a 2007, tampouco subsiste o enquadramento originalmente adotado pela contribuinte no **código 3906.10.00 Ex 01**, correspondente a “polímeros acrílicos em formas primárias – poli(metacrilato de metila), em pó, próprio para uso odontológico”, pois o produto comercializado era líquido e não em pó, o que afasta, por completo, a aderência ao texto legal da posição.

Com isso, também para o exercício de 2007, à luz da RGI 1, a classificação correta é **3003.90.99**.

No tocante às **VASELINAS (líquida e sólida)**, a Fiscalização reenquadrou os produtos no **código 2712.10.00**, correspondente a “vaselina”, constante da **posição 27.12**, que abrange “vaselina; parafina; ceras de petróleo microcristalinas (...) e produtos semelhantes”. Esse enquadramento, contudo, considera apenas a substância-base em estado bruto, desconsiderando a mercadoria tal como efetivamente apresentada ao consumo. Ocorre que a classificação fiscal não pode abstrair a preparação final comercializada.

Outrossim, como no caso do RIODEINE, não se examina apenas o insumo principal, mas o produto em sua formulação e apresentação ao mercado. Os elementos constantes dos autos indicam que **as vaselinas comercializadas pela Recorrente possuíam apresentação e destinação farmacêutica, sendo comercializadas como preparações de uso terapêutico**. Nessa hipótese, a simples remissão ao código genérico 2712.10.00 mostra-se insuficiente.

Com isso, **para os exercícios de 2007 e 2008**, não subsiste nem o enquadramento promovido pela fiscalização, tampouco os códigos originalmente utilizados pela contribuinte.

Para o exercício de 2009, contudo, o enquadramento sustentado pela Recorrente no código **3004.90.99**, correspondente a **“medicamentos (...) preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho – outros – outros”**, mostra-se compatível com a forma de apresentação e com a sistemática do **Capítulo 30**.

Em síntese, a correta aplicação das RGI 1 e 6, em cotejo com os textos legais da TIPI vigente no período, conduz à conclusão de que a fiscalização incorreu em erro nos reenquadramentos adotados no lançamento.

Com isso:

- ✓ No caso dos RIÁLCOOIS, desconsiderou a presença de agente desnaturante e afastou indevidamente a posição específica 2207.20.10;
- ✓ No caso do RIODEINE, reduziu indevidamente a mercadoria ao seu princípio ativo e afastou o correto enquadramento em 3003.90.99; e,
- ✓ No caso das VASELINAS, tratou preparações farmacêuticas como simples derivados minerais, desconsiderando sua apresentação comercial e enquadramento próprio no Capítulo 30.

Em consequência, os reenquadramentos promovidos pela Fiscalização não se sustentam juridicamente, comprometendo o fundamento material do lançamento, motivo pelo qual deve ser julgado insubsistente.

2.2. Da Glosa de créditos de IPI

Afastados, por este voto, os reenquadramentos fiscais promovidos pela Fiscalização em relação aos produtos **RIÁLCOOL 70, RIODEINE e VASELINA**, impõe-se distinguir, no exame da glosa de créditos, as parcelas meramente reflexas daquelas dotadas de autonomia material.

Com efeito, parte expressiva dos ajustes efetuados pela Autoridade Fiscal na escrita do contribuinte decorreu diretamente da reconstituição do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) promovida em razão da exigência principal, vale dizer, da recomposição dos débitos e créditos do imposto a partir da reclassificação fiscal das mercadorias autuadas. Tais ajustes — por sua natureza derivada — não subsistem uma vez afastada a própria premissa jurídica que lhes deu causa.

Diversa, todavia, é a situação da glosa específica incidente sobre o crédito escriturado no valor de R\$ 77.773,24, apropriado pela contribuinte no período de apuração de abril de 2009, sob o histórico “IPI pago em desembaraço aduaneiro através de AIIM”.

Essa parcela não decorre, propriamente, da reclassificação fiscal dos produtos autuados, mas de fundamento autônomo e juridicamente dissociável: **a apropriação extemporânea, na escrita fiscal, de crédito de IPI alegadamente vinculado a recolhimentos efetuados em operações de importação pretéritas.**

Sustenta a Recorrente que esse valor corresponderia a créditos de IPI recolhidos em desembaraços aduaneiros ocorridos entre 14/10/2004 e 30/08/2005, posteriormente recuperados por escrituração extemporânea, e que tais valores teriam sido considerados no bojo do processo nº 10811.000248/2009-26, no qual a fiscalização teria reconhecido recolhimentos pretéritos de IPI na importação.

A tese defensiva, em síntese, foi a de que não se tratava de crédito novo ou artificialmente constituído, mas de mero aproveitamento tardio de imposto efetivamente recolhido, cuja apropriação teria sido postergada por cautela contábil e jurídica. Alegou, ainda, ter excluído do montante escriturado valores reputados alcançados pela decadência, o que, a seu ver, evidenciaria a boa-fé do procedimento adotado.

Neste ponto, entendo que está correta a decisão recorrida, devendo ser mantida a glosa.

A questão não reside em saber se houve, em algum momento, recolhimento de IPI no desembaraço aduaneiro, uma vez que a própria decisão recorrida admite ter sido parcialmente demonstrado. O fato é analisar se a contribuinte comprovou, de modo suficiente, a regularidade da apropriação extemporânea realizada em abril de 2009. E, para esse fim, a demonstração exigida não se exaure com a mera prova do recolhimento originário.

O creditamento de IPI, ainda que extemporâneo, pressupõe prova segura e idônea de três elementos cumulativos: **(i)** a efetiva origem do crédito; **(ii)** sua correspondência com imposto efetivamente recolhido e juridicamente recuperável; e **(iii)** a inexistência de aproveitamento anterior do mesmo montante, sob pena de duplicidade de creditamento e indevida majoração do saldo escritural.

Esse ônus probatório incumbia integralmente à contribuinte, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, cabendo-lhe instruir a impugnação com os elementos necessários à demonstração da liquidez e certeza do direito creditório invocado.

No caso concreto, a Recorrente logrou comprovar apenas parcialmente a origem remota dos valores.

Considerando versar sobre direito creditório, é da Contribuinte o ônus de apresentar as provas necessárias para demonstrar a liquidez do valor informado.

No caso dos autos, o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação 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 que alega possuir.

Aplica-se a regra do **artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil**, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Vejamos as decisões abaixo colacionadas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

RESSARCIMENTO DO IPI. COMPROVAÇÃO

Quando dados ou documentos solicitados ao interessado forem necessários a apreciação de pedido formulado, a demonstrar o direito do contribuinte, ele se obriga a apresentá-los para comprovar o seu direito, caso contrário se sujeita à análise de seu pedido destituída de provas.

ÔNUS DA PROVA Cabe a defesa do ônus dos fatos que fundamentam o pedido de ressarcimento.

Recurso voluntário negado.

(Acórdão nº 3403-003.392 – PAF nº 13869.000095/00-40 – Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão nº 9303-007.218 – PAF nº 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão nº 9303-002.562 – PAF nº 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF -
Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. **Acórdão nº 9303-002.562**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficiente para demonstrar a certeza e liquidez do direito. A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes. A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal. Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR.
VERDADE MATERIAL.

DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2004

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.

(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

No caso dos autos, a documentação apresentada (planilhas internas, notas fiscais de entrada, demonstrativos de importação e remissão ao processo nº 10811.000248/2009-26) é apta a indicar, em tese, que parte dos valores apropriados guardaria correlação com recolhimentos pretéritos de IPI no desembaraço aduaneiro. Todavia, não é suficiente, contudo, para comprovar a regularidade integral do creditamento realizado em abril de 2009.

Isso porque o ponto juridicamente decisivo não é apenas a existência pretérita de recolhimento, mas a ausência de utilização anterior do mesmo crédito. E nesse ponto que a prova produzida se revelou insuficiente.

Como expressamente consignado pela DRJ, a contribuinte não apresentou o Livro Registro de Apuração do IPI (LRAIPI) correspondente aos períodos em que ocorreram os desembaraços aduaneiros (2004 e 2005), documento indispensável para verificar se os mesmos valores já haviam sido apropriados oportunamente na escrita fiscal.

Tal documento era essencial, pois somente ele permitiria aferir, com segurança, se o crédito escriturado extemporaneamente em abril de 2009 representava efetiva recuperação de valor não aproveitado ou mera reapropriação de crédito já anteriormente lançado.

A ausência dessa prova impede afastar, com o grau de certeza exigido no contencioso administrativo, o risco de duplicidade de creditamento.

Tendo em vista que a glosa decorreu da ausência de comprovação de requisito constitutivo do direito creditório invocado, após intimação expressa para apresentação de documentação hábil e idônea que demonstrasse a regularidade do lançamento sob a rubrica “IPI pago em desembaraço aduaneiro através de AIIM”, providência que não foi satisfatoriamente atendida.

Não se está, portanto, diante de inversão indevida do ônus probatório, mas de regular exigência de comprovação mínima do direito creditório escriturado.

3. Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) cancelar a exigência de IPI fundada nos reenquadramentos fiscais dos produtos **RIÁLCOOL 70**, **RIODEINE** e **VASELINA (líquida e sólida)**; (ii) afastar os ajustes reflexos decorrentes da reconstituição da escrita fiscal, mantendo-se apenas a glosa autônoma do crédito extemporâneo de IPI escriturado em abril de 2009, no valor de **R\$ 77.773,24**; e (iii) determinar o recálculo do crédito tributário remanescente.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos