



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

**Processo n°** 10865.000852/2009-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-004.197 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2018  
**Matéria** Classificação fiscal - mercadorias  
**Recorrente** CADERBRÁS BICO INTERNACIONAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 15/03/2004 a 30/06/2008

**DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Embora não tenha o contribuinte tratado da decadência em seu Recurso Voluntário, esta matéria poderá ser reapreciada por este Conselho, visto tratar-se de matéria de ordem pública.

Uma vez constatado o pagamento antecipado do IPI em determinadas competências, há de ser afastada a cobrança no que concerne aos períodos decaídos, em razão do disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 15/03/2004 a 30/06/2008

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DAS MERCADORIAS.**

Quanto aos produtos “Caderno Refil p/ Fichário 96F ST”; “Caderno Refil p/ Fichário 140x21” e “Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96”, Identificando-se que estes encontram-se suficientemente descritos nos presentes autos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pelo que deverá ser afastada a preliminar de nulidade apresentada.

De outro norte, há de ser reconhecida a nulidade material do auto de infração no que concerne ao produto "Pasta Fichário Solda e Ziper".

**INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO OU PERÍCIA.**

No caso dos presentes autos, não há que se falar em nulidade do auto de infração pela ausência de laudo técnico ou perícia, cuja realização é prescindível à solução da presente contenda.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 15/03/2004 a 30/06/2008

**DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

Quanto aos produtos “Caderno Refil p/ Fichário 96F ST”; “Caderno Refil p/ Fichário 140x21” e “Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96” correta a classificação fiscal adotada pela fiscalização no código NCM/TEC 48.20.10.00, em consonância inclusive com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº13, de 28 de agosto de 2003.

Quanto ao produto "Pasta Fichário Solda e Ziper", em razão da nulidade decretada, torna-se desnecessária a análise da correta classificação fiscal a ser adotada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de: (i) determinar a exclusão dos valores relativos às competências anteriores a 24 de abril de 2004, tanto dos produtos "Cad Refil para Fichário" quanto do produto "Pasta Fichário", em razão da decadência; e (ii) determinar a exclusão dos valores relativos ao item "Pasta Fichário Solda e Ziper", em razão da nulidade material do auto de infração somente em relação a esse item.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e José Henrique Mauri (Presidente).

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 502/511 dos autos:

Contra a empresa CADERBRÁS BICO INTERNACIONAL LTDA, já qualificada nos autos, foi lavrado AI (Auto de Infração) por Auditor-Fiscal da DRF-Limeira (Delegacia da Receita Federal em Limeira/SP), em sede do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) nº 08.1.12.002008004741, em face da falta e/ou insuficiência de valor no lançamento do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) decorrente do fato de ter promovido a saída de produtos do seu estabelecimento com erro de classificação fiscal. Por conseguinte, com base na reclassificação fiscal efetuada *ex officio* daqueles produtos, restou apurado um crédito tributário total de R\$ 2.680.011,00 referentes à diferença de imposto apurada e seus consectários legais (multas e juros moratórios incidentes sobre a espécie).

O contribuinte é estabelecimento industrial, fabricante de diversos itens de papelaria em geral (material escolar e de escritório) como, por exemplo, Agendas, Cadernos, Pastas Fichário e Blocos de Folhas para reposição de fichários. A partir da análise da classificação fiscal utilizada para os produtos saídos do seu estabelecimento e considerando as informações de interesse fiscal que prestou ao Fisco Federal *in casu*, procedeu-se a reclassificação fiscal de vários itens, como segue:

(A) Adotou o código NCM 4820.20.00 (tributado à alíquota 0%) para os produtos finais: “Caderno Refil p/ Fichário 96F ST”; “Caderno Refil p/ Fichário 140x21” e “Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96”. A autoridade lançadora, considerando que esse código NCM deve ser utilizado exclusivamente para cadernos e não para folhas de reposição para fichários, consoante as regras e normas de classificação fiscal pertinentes, efetuou a sua reclassificação para o código NCM 48.20.10.00 (tributado à alíquota de 15%).

e

(B) Adotou o código NCM 4202.12.10 (tributado à alíquota de 10%) para os produtos finais: “Pasta Fichário Solda e Ziper”. A autoridade lançadora considerando que esse código NCM deve ser utilizado exclusivamente para obras de couro, artigos de correeiro ou de seleiro e não para pastas fichário de uso escolar, consoante as regras e normas de classificação fiscal pertinentes, efetuou a sua reclassificação para o código NCM 4820.30.00 (tributado à alíquota de 15%).

Portanto, efetuou-se o Lançamento de Ofício da diferença do IPI incidente sobre os produtos saídos do estabelecimento da recorrente, objeto da Reclassificação Fiscal efetuada, com base na alíquota do imposto

correspondente aos Códigos NCM considerados na Exigência Fiscal de acordo com as TIPI's aprovadas pelo Decreto nº 4.542 de 27/12/2002 com vigência a partir de 01/01/2003 e o Decreto nº 6.006 de 28/12/2006 com vigência a partir de 01/01/2007, bem como o lançamento de multa e dos Juros moratórios incidentes sobre a espécie, conforme Demonstrativos anexos ao AI em causa.

De outra parte, contraditando o AI em questão, os pontos principais da argumentação da defendente podem ser sinteticamente assim descritos:

(A) Como preliminar, arguiu a decadência do crédito lançado correspondente aos fatos geradores ocorridos no período entre Março e Abril de 2004, considerando que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, dispõe o Fisco Federal do prazo de 5 anos para homologar o procedimento efetuado pelo contribuinte, nos termos do 156, §4º, do CTN.

(B) Nulidade do AI em causa, vez que a fiscalização formalizou a constituição do crédito com base apenas em informações extraídas dos documentos fiscais do contribuinte (simples descrição da mercadoria), o que configuraria mera presunção de erro e o descumprimento do princípio da verdade material que deve reger os procedimentos fiscalizatórios.

(C) Que os produtos objeto da reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização ("Caderno Refil" e "Pasta de Documentos") foram corretamente enquadrados na NCM/TEC de acordo com as regras de classificação fiscal do Sistema Harmonizado.

(D) Que a nulidade do AI decorreria também da inexistência de Laudo Técnico ou Perícia da mercadoria objeto da reclassificação fiscal efetuada, na medida em que a autoridade lançadora careceria de qualificação técnica para conduzir o procedimento de reclassificação fiscal.

Ao analisar o caso, a DRJ, tendo acolhido parcialmente o argumento de decadência apresentado pelo contribuinte, entendeu por julgar procedente em parte a impugnação, determinando a exoneração de R\$ 2.373,46. A decisão restou assim ementada:

#### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 15/03/2004 a 30/06/2008

#### **Mercadoria classificada incorretamente na NCM/TEC**

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC) são o suporte legal para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul/Tarifa Externa Comum (NCM/TEC/2007), aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 2006, e atualizações posteriores.

Classificação Fiscal procedida nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº13, de 28/Agosto/2003.

Mercadoria identificada como "Caderno Refil p/ Fichário 96F ST"; "Caderno Refil p/ Fichário 140x21" e "Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96" classifica-se no código NCM/TEC 48.20.10.00.

Mercadoria identificada como "Pasta Fichário Solda e Ziper" classifica-se no código 4820.30.00.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 15/03/2004 a 30/06/2008

**Perícia. Indeferimento.**

Dispensável a produção de laudo técnico sobre os produtos, uma vez que não foi esse o motivo da autuação, e, sim, a sua incorreta classificação fiscal na NCM/TEC, ao amparo das RGI do SH nºs 1 e 6. Além do mais, os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito. Pedido indeferido, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 28/03/2013 (vide termo de ciência por decurso de prazo à fl. 524 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 09/04/2013 Recurso Voluntário (fls. 526/575), através do qual requereu: (i) reforma do acórdão da DRJ pela alegada falta de descrição dos produtos classificados e do cerceamento ao direito de defesa, agressão aos princípios do contraditório e ampla defesa; (ii) reforma do acórdão da DRJ pela alegada inexistência de laudo técnico ou perícia da mercadoria de reclassificação fiscal e ausência de elementos para comprovar imputação; (iii) reforma do acórdão da DRJ pela alegada classificação fiscal correta adotada pelo contribuinte.

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

É o breve relatório.

## Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

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

Consoante acima indicado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 526/575), através do qual requereu a reforma da decisão recorrida, com base em argumentos que serão devidamente analisados nos tópicos subsequentes.

### 1. Preliminar de decadência

Em sua impugnação, o contribuinte trouxe o argumento preliminar de decadência do crédito tributário lançado referente aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre os meses de março e abril de 2004.

Neste ponto, a DRJ acolheu em parte o pleito do contribuinte, conforme fundamentos a seguir transcritos:

No caso em tela, relativamente ao item “Caderno Refil p/ Fichário 96FST”; “Caderno Refil p/ Fichário 140x21” e “Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96” reclassificado para o código NCM/TEC 48.20.10.00, considerando-se que não houve pagamento do IPI, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I do CTN, conforme a orientação jurisprudencial assentada no REsp. 973.733SC, em cuja ementa se lê:

**EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas,*

*entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Dessarte, considerando que o contribuinte foi intimado do AI em 24/Abril/2009 (fls. 03 do processo digital), rejeito a preliminar suscitada para a referida mercadoria ("Caderno Refil p/ Fichário" reclassificado para o código NCM/TEC 48.20.10.00), ao tempo em que a acolho para o efeito da Mercadoria identificada como "Pasta Fichário Solda e Ziper" reclassificada para o código 4820.30.00, vez que nesse caso houve recolhimento do imposto, de forma que o exonerou do valor de R\$ 2.373,46 correspondente ao crédito tributário lançado sobre os fatos geradores ocorridos no período compreendido entre março e abril do ano calendário de 2004, como segue.

Embora o contribuinte não tenha contestado expressamente em seu Recurso Voluntário os fundamentos acima transcritos constantes da decisão recorrida no que concerne à decadência, por tratar-se de matéria de ordem pública, não resta dúvidas que este Conselho tem competência para reapreciar a matéria nesta oportunidade.

Entendo que merece reforma a decisão recorrida no que concerne à análise da decadência. Isso porque, o que a decisão do STJ determina para fins de adoção do parágrafo 4º do art. 150 do CTN ou do art. 173, inciso I deste mesmo Código é a análise da existência ou

não de pagamento antecipado do tributo em determinada competência, e não se o tributo foi pago especificamente no que concerne à determinado produto.

Sendo assim, estando incontroverso nos autos que houve recolhimento do IPI nas competências em questão, tanto que a decadência fora reconhecida no que concerne à mercadoria "Pasta Fichário Solda e Ziper", este mesmo reconhecimento deverá se dar no que concerne às demais mercadorias objeto do auto de infração, visto que aplicável à hipótese a regra disposta no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Deverá ser afastada do auto de infração, portanto, a cobrança relativa a todos os fatos geradores anteriores a 24 de abril de 2004, visto que fulminada pela decadência.

## **2. Da alegada falta de descrição dos produtos classificados e do cerceamento ao direito de defesa, agressão aos princípios do contraditório e ampla defesa**

Neste tópico, alega o contribuinte que o auto de infração combatido seria nulo por dois motivos: (i) não haveria qualquer elemento que justificasse o motivo para classificação do produto no NCM escolhido pela fiscalização; (ii) não constaria dos autos qualquer descrição do produto e suas propriedades, mas apenas a indicação da sua nomenclatura (Cad. Refil para fichário e Pasta Fichário Solda e Ziper). Argumenta que tais falhas teriam impedido o seu direito de defesa e que a falta de descrição geraria dúvidas acerca de quais foram os produtos reclassificados. Ressalta, por exemplo, que no caso da "Pasta Fichário Solda e Ziper", por exemplo, existem diversos modelos de pastas com composição diferentes (couro, plástico, papel, etc.), o que influencia na sua classificação fiscal.

No que concerne aos produtos objeto do presente auto de infração ("Cad Refil para Fichário 96F ST", "Cad Refil p/Fichário 140x21" e "Cad Refil p/ Fichário Tarjado 96"), entendo que não assiste razão ao contribuinte em seus argumentos. Ora, neste caso específico, os referidos produtos encontram-se muito bem descritos pela nomenclatura adotada pelo próprio contribuinte em sua contabilidade, sendo possível, através desta, identificar e classificar os referidos produtos descritos no correto NCM. Afasto, portanto, a preliminar de nulidade alegada no que tange a tais produtos.

De outro lado, o contribuinte sequer contestou a própria nomenclatura adotada pelo mesmo para fins de classificar a mercadoria em questão como "refil para fichário" ou mesmo "fichário", não tendo trazido aos autos qualquer elemento que pudesse por em dúvida os produtos que aqui se analisam. Tampouco descreveu qualquer característica dos seus produtos apta a modificar a classificação fiscal realizada pela fiscalização.

Destaque-se, inclusive, ter o auto de infração indicado de forma expressa que a classificação fiscal ali indicada foi realizada nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº13, de 28/Agosto/2003, que tratam especificamente de "fichários", ou seja, nos exatos termos da descrição adotada pelo contribuinte em sua contabilidade.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao pedido do contribuinte, por entender que inexistiu agressão aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

De outro norte, no que concerne especificamente à "Pasta Fichário Solda e Ziper", entendo que assiste razão ao contribuinte em seu pleito.

Isso porque, no que concerne a tais produtos, refutou a fiscalização a classificação fiscal adotada pelo contribuinte sob o seguinte fundamento (vide fl. 04 do e-processo):

002- A utilização para os produtos finais com o código NCM 4202.12.10 tributado à alíquota de 10% (dez por cento), classificação essa, que deve ser utilizada exclusivamente para obras de couro; artigos de correeiro ou de seleiro, e não para as diversas pastas e divisórias de uso escolar, que são os produtos em questão, cuja classificação a ser utilizada em conformidade com as Regras da NCM e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 28/08/2003 é no código 4820.30.00 tributado à alíquota de 15% (quinze por cento).

Ou seja, fundamentou a fiscalização que a classificação adotada pelo contribuinte (NCM 4202.12.10) poderia ser utilizada exclusivamente para obras de couro, artigos de correeiro ou de seleiro. Não é isso, contudo, o que dispõe o capítulo 42 da TIPI, conforme dispositivo transcrito na decisão recorrida acima e abaixo novamente reproduzido:

#### Capítulo 42

Obras de couro; artigos de correeiro ou de seleiro; artigos de viagem, bolsas e artefatos semelhantes; obras de tripa

Percebe-se que o referido capítulo 42 destina-se não apenas a obras de couro e artigos de correeiro ou de seleiro, como entendeu a fiscalização, mas também a artigos de viagem, bolsas e artefatos semelhantes, além de obras de tripa. Verifica-se ainda que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte indica expressamente que o produto em questão é de plástico, conforme classificação fiscal adotada pelo mesmo:

42.02 Baús para viagem, malas e maletas, incluindo as de toucador e as maletas e **pastas de documentos e para estudantes**, os estojos para óculos, binóculos, câmeras fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, armas e artefatos semelhantes; sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas (sacos para compras), carteiras, porta-moedas, porta-cartões, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos de esporte, estojos para frascos ou para jóias, caixas para pó-de-arroz, estojos para ourivesaria e artefatos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plásticos, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recobertos, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel.

4202.1 - Baús para viagem, malas e maletas, incluindo as de toucador e as maletas e **pastas de documentos e para estudantes** e artefatos semelhantes:

4202.11.00 - Com a superfície exterior de couro natural ou reconstituído

4202.12 - **Com a superfície exterior de plásticos** ou de matérias têxteis

4202.12.10 - **De plásticos**

Verifica-se, portanto, que a fiscalização adotou fundamento nitidamente equivocado ao afastar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte neste caso concreto (que a sua adoção seria exclusiva para obras de couro e artigos de correeiro ou de seleiro). Nesse contexto, deixou de trazer aos autos as eventuais razões do não enquadramento no item 4202.12.10, relativo às pastas de documentos e para estudantes com a superfície exterior de plásticos.

Nesse contexto, entendo que a ausência de fundamentos válidos que justifiquem o afastamento da classificação adotada pelo contribuinte e a adoção da

classificação fiscal adotada pela fiscalização, tornam este Colegiado inapto para julgar a presente demanda, por ausência de elementos essenciais à sua análise.

Entendo, pois, que há uma falha de fundamentação no auto de infração intransponível no presente caso, pois a descrição dos produtos aqui analisados, com as suas características e materiais que o compõe, somada ao cotejo entre esses produtos e a correta classificação fiscal de acordo com a legislação pertinente, seria essencial à manutenção do auto de infração aqui combatido.

Até porque, é cediço que o auto de infração deve ser auto explicável, compreensível por si só quanto aos fundamentos da imputação ali apresentada. Acontece que, no caso dos autos, através a leitura do auto de infração, não há como se compreender quais as razões que levaram a fiscalização a afastar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Nesse contexto, conforme determina o art. 59 do Decreto 70.235/1972, entendo que deverá ser declarado nulo o auto de infração em epígrafe no que concerne ao lançamento relacionado ao produto "Pasta Fichário Solda e Ziper", visto que houve preterição do direito de defesa do contribuinte:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Há de se destacar, outrossim, que se está diante de uma nulidade material (vício de fundamentação) e não meramente formal.

Nesse contexto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte, para fins de determinar a exclusão dos valores relativos ao item "Pasta Fichário Solda e Ziper", em razão da nulidade material do auto de infração em relação a esse item.

### **3. Reforma do acórdão da DRJ pela alegada inexistência de laudo técnico ou perícia da mercadoria de reclassificação fiscal e ausência de elementos para comprovar imputação**

Segue o contribuinte dispendo que a inexistência de um laudo ou mesmo de uma prova pericial pré-constituída a respeito das mercadorias objeto de reclassificação fiscal caracterizaria vício material do ato administrativo na constituição e lançamento do crédito tributário, levando à necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

Discordo do contribuinte neste ponto. Para que um auto de infração seja válido, é imprescindível que a fiscalização aponte a correta descrição e classificação do produto, conforme análise já devidamente realizada no tópico anterior. A elaboração de laudo técnico ou perícia não é requisito essencial à validade do auto de infração, sendo determinada a sua realização tão somente em casos específicos, que demandem tal dilação probatória. Não é este, contudo, o caso dos presentes autos, cuja solução poderá ser plenamente atingida através dos elementos já constantes dos autos e sem que isto acarrete qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Em resumo, não há que se falar em nulidade do auto de infração aqui analisado pela ausência de laudo técnico ou perícia, cuja realização apresenta-se prescindível à solução da presente contenda (seja quanto à eventual nulidade do auto de infração, já analisada

no tópico anterior, seja quanto à análise da classificação fiscal em si, conforme será devidamente analisada no tópico a seguir).

#### **4. Reforma do acórdão da DRJ pela alegada classificação fiscal correta adotada pelo contribuinte**

Por fim, alega o contribuinte que a classificação adotada pelo mesmo estaria correta quanto a ambas as categorias de produtos (Cad Refil para Fichário e Pasta Fichário).

A primeira reclassificação fiscal realizada engloba os seguintes produtos: "Cad Refil para Fichário 96F ST", "Cad Refil p/Fichário 140x21" e "Cad Refil p/ Fichário Tarjado 96".

Ao analisar a classificação fiscal destes produtos, assim se manifestou a DRJ:

No que tange ao primeiro produto reclassificado (“Caderno Refil p/Fichário 96F ST”; “Caderno Refil p/ Fichário 140x21” e “Caderno Refil p/ Fichário Tarjado 96”), impende tecer algumas observações preliminares que serão úteis ao deslinde da questão.

Inicialmente, seguem o texto do subitem 4820.20.00 (adotado pelo contribuinte) e o texto do subitem 48.20.10.00 (reclassificada pela fiscalização).

**4820.20.00**

= *Cadernos*

[.....]

**4820.10.00** = *Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes.*

Considerando a descrição do produto fornecida pelo próprio contribuinte (“Caderno Refil P/Fichário”) e das informações obtidas a partir de pesquisas na Internet que muito ajudaram para a identificação comercial dos produtos analisados e sua descrição qualitativa, temos claro que não podem ser enquadrados na NCM 4820.20.00 (“Cadernos”) vez que:

a) São, de fato, folhas (fichas) de reposição para fichários;

b) A utilização do vocábulo “caderno”, *in casu*, (possivelmente seja a questão de fundo além da sensível diferença tarifária entre as classificações em “disputa”) remete à sua acepção no sentido de ser uma coleção ou agrupamento de fichas (folhas pautadas) destinadas à reposição de fichários.

São características que claramente afastam o emprego da NCM 4820.20.00 para aquela classe de produtos.

(...).

Finalmente, para afastar qualquer dúvida e estabelecer com clareza a classificação fiscal dos artigos analisados impende trazer, de plano, à colação o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº13, de 28/Agosto/2003, que trata especificamente dos produtos em exame.

**Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 28 de agosto de 2003****DOU de 1.9.2003**

*Dispõe sobre a classificação fiscal de "fichários" e de "folhas para fichário", na Nomenclatura Comum do Mercosul.*

**O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº. 259, de 24 de agosto de 2001, e com base na Nota Coana/Cotac/Dinom no 230, de 20 de agosto de 2003, declara:

**Art. 1º** Fichários ou capas para encadernação, de uso escolar, consistindo em capa dura provida internamente de ferragem de argolas para encadernação de folhas soltas, mesmo apresentados com folhas pautadas e divisórias para separação de matérias, classificam-se no código **4820.30.00** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

**Art. 2º** Blocos de folhas para reposição dos fichários ou capas para encadernação referidos no art. 1º, constituídos por folhas de papel pautado, perfuradas à margem esquerda para fixação às argolas do fichário e unidas por adesivo na lombada que permite o destaque das folhas sem danificá-las, classificam-se no código **4820.10.00** da NCM.

**JORGE ANTONIO DEHER RACHID**

O contribuinte, por seu turno, defende que o Ato Declaratório Interpretativo n. 13/2003, embora tenha tratado de "fichários" e "folhas para fichário" não deve ser aplicado no caso em análise em razão do disposto no art. 110 do CTN que determina que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado (...)". Nessa linha, afirma que a definição do conceito de "caderno refil" não poderia ter sido alterado pelo referido ADI.

Segue dispondo que o refil para fichário deveria receber a mesma classificação do caderno, visto que a sua função seria a mesma, e que, sabendo-se que o IPI obedece aos princípios da seletividade e da essencialidade, não haveria lógica em se manter uma classificação fiscal mais onerosa do IPI para o refil de caderno e desonerar o caderno.

Neste particular, entendo que não assiste razão ao Recorrente. O fato de ter o contribuinte adotado em sua escrita fiscal a nomenclatura "cad", no intuito de caracterizar o seu produto como um caderno, não o torna um caderno para fins de classificação fiscal. O refil para fichário, ainda que possua função semelhante à função desempenhada pelo caderno, não a transforma em um caderno. Em outras palavras, pretende o contribuinte a adoção de tratamento idêntico a produtos que, embora se assemelham em sua função, são inquestionavelmente distintos.

De outro norte, as razões para a adoção de determinada política fiscal que desonera determinado produto possui nuances de inteligência fiscal que vai muito além de uma simples análise da função do produto desonerado. Para que possa usufruir do benefício da alíquota zero, é necessário não apenas que o produto possua a mesma funcionalidade do produto exonerado, mas que se enquadre naquela NCM específica, conforme regras aplicáveis à classificação fiscal (Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado - RGI/SH e Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Comum do Mercosul (RGC/NCM)).

E, saliente-se que o código 4820.20.00 abrange unicamente o produto "Cadernos", sem que haja qualquer margem para interpretação extensiva. Até porque, deve ser restritiva a interpretação das hipóteses abrangidas pelo benefício da alíquota reduzida de 0%.

De outro lado, o código 4820.10.00 traz uma descrição mais maleável (Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes), em que é possível enquadrar o refil para fichário objeto da presente contenda.

Nesse contexto, entendo que não houve por parte do ADI 13/2003 afronta ao disposto no art. 110 do CTN. O referido ADI apenas esclareceu a correta classificação fiscal do produto em questão com base na legislação aplicável, classificação esta com a qual concordo.

Há de se destacar aqui que os Atos Declaratórios não possui natureza constitutiva e, como atos interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam (vide Parecer Normativo COSIT nº 5, de 25 de maio de 1994). Nesse contexto, ao acatar os termos do ADI em questão, está-se, em verdade, aplicando a legislação federal que orienta para a correta classificação fiscal do produto.

Como se não bastasse, destaque-se que a decisão proferida no Acórdão n. 303-34.946 de 04 de dezembro de 2007, trazida pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, tampouco o socorre na sua tentativa de afastar o conteúdo do auto de infração aqui combatido. Isso porque, a conclusão constante da ementa de que estaria correta a classificação no Código NCM 4820.20.00 (ex001) da NCM estava relacionada ao produto "caderneta" ou "cadernos escolares de quaisquer dimensões e não ao refil para fichário, que é objeto da presente contenda. E, embora tenha a DRJ naqueles autos afastado o auto de infração no que concerne ao item "refil", o fez por fundamento distinto do analisado no presente auto de infração. É o que se observa da transcrição a seguir:

No que pertence o produto "Refil", afirma o autuado que se trata de um modelo de caderno escolar, passível, portanto, de ser classificado no código 4820.20.00 - EX 001, tributado com alíquota do IPI de 0%.

Por sua vez, a classificação adotada pela fiscalização foi a 4823.51.00, que corresponderia a "outros papeis e cartões dos tipos utilizados pela escrita (...) impressos, estampados ou perfurados", com alíquota de 10%.

Ao analisarmos o material probatório trazidos aos presentes autos, constatados que o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 13 de 2003, em seu art. 2º, estabelece de forma inequívoca que o indigitado produto se classifica, na verdade, no código 4820.10.00, sujeito a uma alíquota de 15%, conforme notícia a TIPI.

Entretanto, conforme foi asseverado na resposta à diligência (fl. 837), no seu item 04, não se afigura possível à lavratura de um Auto de Infração Complementar, ante o transcurso do prazo decadencial, face ao erro de classificação fiscal verificado no lançamento.

Portanto, devem ser cancelados todos os valores relativos ao produto denominado "Refil", conforme restou especificado no item 3.12 do *decisum* em escopo.

Ou seja, também naqueles autos, chegou o CARF à conclusão de que o produto em tela se enquadra no código 4820.10.00, nos termos do ADI 13/2003, não concordando com a pretensão do contribuinte de enquadramento na classificação fiscal 4820.20.00, que lhe concederia o benefício da alíquota de 0%. Apenas afastou a exação naquele caso específico em razão da errônea classificação fiscal adotada pela fiscalização, a

qual havia enquadrado em outro código NCM que não se aplicava à hipótese, somada à impossibilidade de lavratura de auto de infração complementar, em razão da decadência.

Nos presentes autos, portanto, havendo a fiscalização enquadrado corretamente os produtos "Cad Refil para Fichário 96F ST", "Cad Refil p/Fichário 140x21" e "Cad Refil p/ Fichário Tarjado 96" no NCM 4820.10.00, há de ser mantida a exigência fiscal atinente a tais produtos quanto às competências não fulminadas pela decadência.

De outro norte, a segunda reclassificação fiscal refere-se ao produto "Pasta Fichário Solda e Ziper", em relação ao qual, conforme já analisado no tópico anterior, há de ser afastada a autuação, em razão da nulidade material verificada. Nesse contexto, torna-se despicienda a análise acerca da correta classificação fiscal deste item.

### **5. Da conclusão**

Diante do acima exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no presente caso, para fins de: (i) determinar a exclusão dos valores relativos às competências anteriores a 24 de abril de 2004, tanto dos produtos "Cad Refil para Fichário" quanto do produto "Pasta Fichário", em razão da decadência; (ii) determinar a exclusão dos valores relativos à "Pasta Fichário Solda e Ziper", em razão da nulidade material do auto de infração.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora