



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

Processo n° 10882.001650/2009-94
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3302-001.815 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2012
Matéria IPI
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado RR Donnelley Moore Editora e Gráfica

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/09/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

Os produtos industrializados denominados notas fiscais, faturas e ordens de serviço devem ser enquadradas no Capítulo 49 e não no Capítulo 48 como pretendido pela fiscalização.

SISTEMA HARMONIZADO - NESH.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovadas pelo Decreto n° 435, de 1992, atualizadas pela Instrução Normativa RFB na 807, de 2008, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator.

(assinado digitalmente)

EDITADO EM: 27/01/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes (Relator) e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Por bem retratar a matéria tratada no presente processo, transcreve-se o relatório produzido pela DRJ de Ribeirão Preto:

Contra o estabelecimento em epígrafe foram lavrados os autos de infração de fls. 428/444 e 445/460, para exigir o total de R\$ 8.066.702,77 referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), juros de mora calculados até 29/05/2009, multa proporcional ao valor do imposto (75%) e multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito, em virtude da falta de lançamento do imposto por ter o estabelecimento industrial, CNPJ 62.004.395/0061-99 (baixado voluntariamente), promovido a saída de produtos tributados, com falta de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e erro de alíquota, em relação aos seguintes produtos: notas fiscais, faturas e ordens de serviço.

Consoante Termo de Verificação Fiscal de fls. 410/419, a fiscalizada promoveu a saída dos referidos produtos adotando a classificação fiscal no Capítulo 49 - "livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas, textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas", código 4911.99.00 "outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias", cuja alíquota de IPI está reduzida a zero, quando o correto seria na posição 4820 - "livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, cadernos, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico), de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão", subposição 4820.40.00 - "formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico*)" e 4820.90.00 - "Outros", ambas com a alíquota de 15%. Em consequência, teria recolhido a menor o Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes na saída dos aludidos produtos.*

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou as impugnações de fls. 796/829 e 869/900, alegando, em síntese, que:

a) Preliminarmente, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), decaiu o direito de constituir o crédito tributário relativos a fatos geradores, vale dizer, saídas,

ocorridos até 29/06/2004, uma vez que a ciência do auto de infração pela impugnante se deu em 30/06/2009;

– b) Segundo a NESH a posição 4820 destina-se a formulários e outras obras de papei sem impressos, ou, quando com impressos, apenas c tão somente quando tais impressos tenham caráter acessório relativamente à sua utilização. E, como será demonstrado a seguir, os impressos nos documentos emitidos pela impugnante, tais como notas fiscais, faturas, etc, longe de terem caráter acessório, são de importância absoluta; são os impressos que conferem aos referidos documentos sua natureza intrínseca e sua razão de ser;

c) Trata-se de uma posição imprópria para a classificação de produtos cujos impressos são altamente relevantes, como é o caso das faturas, ordens de serviço e documentos fiscais impressos;

d) Ao realizar o reenquadramento combatido, a Fiscalização desobedeceu as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, em especial a regra 3 "a" da .NESH, que estabelece que, quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições, "a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica"; e) Os produtos comercializados pela impugnante, que são faturas, ordens de serviços e notas fiscais, por terem sua característica essencial e sua razão de ser determinada pelos impressos, classificam-se na posição 4911 e não na posição 4820, pois assim apresenta as Considerações Gerais do Capítulo 49: ""Ressalvadas as raras exceções adiante mencionadas, este Capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham.";

f) Corrobora com a classificação fiscal adotada pela impugnante a nota 12 do Capítulo 48, que segundo a Regra Geral de Interpretação 1 deve ser utilizada para fins de classificação, bem como, o Manual de Classificação publicado pela Editora Aduaneiras, expressamente aponta a NCM 4911.99.00 para a classificação fiscal de notas fiscais e faturas, conforme se verifica na página N-11 (fl. 860);

g) É por demais evidente que notas fiscais, faturas e ordens de serviços são de uso restrito e individualizado para cada cliente, não se encontram disponíveis para comercialização no mercado ou em papelarias. Seus impressos nada têm de acessórios, são eles que dão aos documentos a razão de ser, mais ainda, as informações impressas são até mesmo determinadas por legislação específica;

h) A aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, apenas corrobora a correção da classificação fiscal adotada pela impugnante, na medida em que demonstra que a posição 4911, além de mais adequada aos produtos da impugnante segundo as regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, é também a única possível;

i) Em virtude da edição da Lei 11.488/07, a falta de lançamento de IPI em notas fiscais deixou de ser caracterizada como uma infração, em razão da revogação completa do dispositivo que definia tal infração, pois referida revogação deu-se sem que tal penalidade fosse substituída por qualquer outra.;

j) Além disso, requer a declaração de ilegitimidade da capitulação legal indicada para as penalidades aplicadas. Caso assim não entenda, requer ao menos o reconhecimento da inexistência de base legal que defina como infração a falta de lançamento do IPI com cobertura de crédito.

Requer, ao final, a juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

A par dos argumentos lançados na manifestação de inconformidade apresentada, a DRJ entendeu por bem dar provimento a impugnação em decisão que assim ficou emendada:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/09/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.

Neste processo foi apreciada a classificação fiscal relativa a produtos industrializados, tais como: notas fiscais, faturas e ordens de serviço. Com subsídio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992, atualizada pela Instrução Normativa RFB na 807, de 2008, seus enquadramentos na TIPI devem ser no Capítulo 49 e não no Capítulo 48 como pretendido pela fiscalização.

DECADÊNCIA. IPI.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Contra esta decisão foi apresentado Recurso de Ofício por força do que dispõe a Portaria MF nº 3 de janeiro de 2008.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE GOMES

O presente Recurso de Ofício preenche os requisitos exigidos pela legislação e dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório acima transcrito o presente auto de infração decorreu da contestação por parte da autoridade fiscal quanto a classificação fiscal que foi adotada pela Interessada para as saídas que promoveu de mercadorias denominadas “notas fiscais, faturas e ordem de serviços”.

A Interessada classificou tais mercadorias da seguinte forma:

Capítulo 49 - livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas, textos manuscritos datilografados planos e plantas.

(...)

4911.99.00 – outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias.

O código adotado pela Interessada possui alíquota reduzida a zero.

Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que o enquadramento correto seria:

48.20 Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, cadernos, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo “manifold”, mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono, de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão.

4820.40.00-Formulários em blocos tipo “manifold”, mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono

4820.90.00 – Outros

Os códigos adotados pela fiscalização possuem alíquota de 15%.

Isto posto, passamos a analisar a decisão recorrida que, diga-se desde já, não merece reparos.

Como bem salientou a decisão exarada pela DRJ de Ribeirão Preto a classificação de fiscal é operação complexa e deve ser efetuada com base na legislação tributária.

O RIPI/02 assim orienta:

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, subcapítulos, posições, subposições, itens e subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais

Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

*Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal, **constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado** (Decreto-lei nº 1.154, de 1971, art. 3º).*

Buscando as notas explicativas de cada capítulo da TIPI temos:

*Capítulo 48 (...) 12.- Com exclusão dos artefatos das posições 48.14 e 48.21, o papel, o cartão, a pasta ("ouate") de celulose e as obras destas matérias, **impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original, incluem-se no Capítulo 49.***

Parece-me correto afirmar a partir disso que somente se incluirão no Capítulo 48 os papéis com impressos que tenham caráter acessório a sua utilização original, ou seja, se o impresso que existir no papel der destinação relevante a ele, classifica-se na posição do capítulo 49.

No caso das notas fiscais, as ilustrações não têm caráter acessório ao papel, uma vez que são elas que determinam a destinação original da mercadoria que esta sendo produzida.

Cabe aqui o destaque necessário aos argumentos trazidos pelo acórdão recorrido, que com clareza ímpar esclarece a correta interpretação a ser dada a matéria aqui tratada, senão vejamos:

É mister afirmar que a operação de enquadramento de produto em código de classificação fiscal não tem caráter técnico e sim estritamente tributário, nos termos do PAF, art. 30, § 1º, cabendo ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil executar o referido enquadramento à luz da legislação tributária aplicável: consoante o RIPI/2002, arts. 15 a 17, a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e suas alterações, além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM, prestam-se como elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da NCM.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram aprovadas pelo Decreto nº 435/92 e alterações posteriores, editadas através da Instrução Normativa SRF nº 157/2002 e posteriores atualizações/alterações.

(...)

Pois bem, a nota 12 do Capítulo 48 - "Papel e Cartão; Obras de Pasta de Celulose, de Papel ou de Cartão" assim dispõe:

12. Com exclusão dos artefatos das posições 48.14 e 48.21, o papel, o cartão, a pasta ("ouate") de celulose e as obras destas matérias, impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original, incluem-se no Capítulo 49.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), assim apresentam em suas Considerações Gerais para o Capítulo 48:

"Papéis e cartões coloridos ou impressos Incluem-se neste grupo os papéis revestidos de uma ou mais cores, aplicadas por qualquer processo, incluídos os papéis que comportem riscos, motivos decorativos, desenhos, etc. Entre estes, devem distinguir-se, especialmente, os papéis indianos e os papéis marmorizados ou jaspeados à superfície. Estes papéis utilizam-se em diversos usos, tais como revestimento de caixas, encadernações, etc.

Os papéis podem encontrar-se impressos com tinta de qualquer cor, formando linhas dispostas paralelamente ou não, ou então cruzadas. Estes papéis utilizam-se, especialmente, para a fabricação de livros de contabilidade, cadernos escolares ou de desenhos, papel ou cadernos de música, papel para esquemas de tecidos ou para diagramas, papel de carta, agendas, etc.

Incluem-se neste Capítulo os papéis impressos tais como papéis de embrulho utilizados no comércio, com a razão social, marca, desenho ou modo de emprego da mercadoria, etc., ou outra característica acessória que não seja capaz de modificar-lhes o destino inicial nem os faça serem considerados artefatos abrangidos pelo Capítulo 49 (ver a Nota 12 deste Capítulo)."

As notas explicativas para a posição 4820, assim apresenta:

"Alguns artigos da presente posição podem, freqüentemente, ser revestidos de impressões ou de ilustrações, mesmo bastante importantes, e permanecem classificados na presente posição (e não no Capítulo 49) desde que as impressões e as ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial, como, por exemplo, as impressões que figuram nos formulários (destinados essencialmente a serem completados à mão ou à máquina) e nas agendas (destinadas essencialmente à escrita).

(..)A presente posição não compreende:

a) Os talões (livros) de cheques (posição 49.07).

b) Os títulos de transporte, tais como os bilhetes de passagens virgens comportando vários cupões (posição 49.11).

c) Os bilhetes de loteria, "bilhetes de raspar" e bilhetes de tómbola (rifa) (geralmente posição 49.11). " No tocante à

classificação fiscal considerada correta pela impugnante, posição 4911, as Considerações Gerais da NESH do Capítulo 49 - "Livros, Jornais, Gravuras e outros Produtos das Indústrias Gráficas; Textos Manuscritos ou Datilografados, Planos e Plantas", assim dispõem:

"Ressalvadas as raras exceções adiante mencionadas, este Capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham.

Pelo contrário, qual dos produtos das posições 48.14 e 48.21, o papel, carta, pasta (ouate) de celulose e respectivas obras, que apresentem impressões cuja função seja meramente secundária em relação a sua utilização (por exemplo, papéis para embalagem, artigos de papelaria), incluem-se no Capítulo 48. Da mesma forma, os artefatos de materiais textéis, tais como lenços e echarpes que apresentem impressões decorativas ou de fantasia que não lhes afete o caráter essencial. os tecidos próprios para bordar e as talagars próprias para tapeçarias agulha, revestidos de desenhos impressos, incluem-se na Seção XI"

No mesmo sentido, a NESH da posição 4911 apresenta:

"49./11 - OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDAS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS.

Esta posição compreende Todos os artigos impressos (incluídas as fotografias tiradas diretamente), do presente Capítulo (ver as Considerações Gerai,V, que não se encontrem incluídos /las posições precedentes deste mesmo Capítulo.

(...)

Certos impressos destinados a ser completados com indicações manuscritas ou datilográficas no momento da sua utilização, estão incluídos aqui, desde que apresentem o caráter essencial de artigos impressos (ver a Nota 12 do Capítulo 48). Por conseguinte, os formulários (formulários de aquisição de uma revista, por exemplo), os bilhetes de passagens virgens contendo vários cupons (bilhetes de avião, de trem e ônibus, por exemplo), as cartas circulares, os documentos e carteiras de identidade e outros impressos contendo um texto. uma notícia, etc. sobre os quais as informações devem ser indicadas (data e nome, por exemplo) incluem-se na presente posição. Todavia, os certificados de valores mobiliários, os certificados documentários análogos e os talonários de cheques, que devem igualmente ser completados e validados. incluem-se na posição 49.07.

Pelo contrário, certos artigos de papelaria revestidos de impressões que apresentam um caráter acessório em vista da sua utilização inicial e que são destinados a escrita ou a datilografia classificam-se no Capítulo 48 (ver Nota 12 do Capítulo 48 e especialmente as Notas Explicativas das posições 48.17 e 48.20). " Pois bem, conforme parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/92, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a

correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os produtos da contribuinte - notas fiscais, faturas e ordens de serviço - apresentam impressões e campos destinados a escrita, mas não é cabível considerar que os impressos tenham caráter acessório relativamente à sua utilização inicial. Os impressos nas notas fiscais, faturas e ordens de serviço são altamente relevantes, na qual conferem sua natureza intrínseca e sua razão de ser.

Como pode ser observado, a NESH do Capítulo 49, já citada anteriormente, em seu primeiro parágrafo apresenta: "Ressalvadas as raras exceções adiante mencionadas, este Capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham". Depreende-se que os produtos em questão, nota fiscal, fatura e ordem de serviço, enquadram-se perfeitamente nesta definição.

Acrescente ainda que a nota 12 do Capítulo 48, bem como as NESH referentes ao citado capítulo e posição 48.20, consideram que os artefatos "impressos com dizeres ou ilustrações que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original" classificam-se no Capítulo 49.

Diante de tais argumentos, com os quais corroboro, não há como discordar da decisão recorrida, pelo que voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE GOMES - Relator