



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10983.905726/2008-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-006.618 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Recorrente** COAN INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

Ementa:

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENDAS. BLOCOS. 4820.10.00.**

A inscrição ou impressão de material publicitário não alterou a utilização inicial da agenda ou dos blocos (anotações), critério para a alteração de posição, nos termos da décima segunda nota da posição 4820, das considerações gerais dos capítulos 48 e 49 e das notas da posição 4911 da NCM.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. JORNAIS E PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS. 4902.**

Os destaques “com publicidade” nos subitens 4902.10.00 e 4902.90.00 são exceções que devem ser provada.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTILHAS E MANUAIS. 4901.**

As notas da posição 4901 deixam clara que nela se incluem todos os artigos destinados à leitura (salvo os destinados à publicidade e os que estejam em posições mais específicas), dentre estes, nomeadamente, os manuais com textos narrativos que contenham cadernos ou questões

**CRÉDITOS. IPI. IMUNIDADE OBJETIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

O artigo 11 da Lei 9.779/99 garante o crédito de IPI nas saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, silenciando acerca de produtos imunes.

**IPI. INSUMOS. MATÉRIA-PRIMA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO.**

Não há prova ou argumento que permitam identificar o uso dos insumos descritos em planilha no processo produtivo da **Recorrente**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no que se refere a calendários.

(documento assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

1.1. Trata-se de pedido da **Recorrente** de ressarcimento de saldo credor de IPI apurado no 2º Trimestre de 2.005 no valor total de R\$ 516.558,10.

1.2. Após a instrução a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis glosou R\$ 323.689,50, pois:

1.2.1. Parte das notas fiscais adentraram o estabelecimento industrial há mais de 05 (cinco) anos da data do pedido de crédito;

1.2.2. Filme, revelador e cabeças de impressão não são MP, PI ou ME do material produzido pela **Recorrente**;

1.2.3. Parte das aquisições foram feitas de empresas optantes do SIMPLES nacional;

1.2.4. Os blocos e agendas personalizadas fabricadas pela **Recorrente** classificam-se no subitem 4820.10.00 da NCM, tributados com alíquota de 15% de IPI;

1.2.5. Os calendários fabricados pela **Recorrente** classificam-se no subitem 4910.00.00 da NCM, tributados com alíquota de 10% de IPI;

1.2.6. As revistas e jornais fabricados pela **Recorrente** classificam-se no subitem 4902.10.00 ou 4902.90.00 da NCM, a depender da periodicidade, e não geram direito a crédito visto que gozam de imunidade objetiva;

1.2.7. As cartilhas e manuais fabricados pela **Recorrente**, em verdade são livros e livretes, classificando-se no subitem 4911.10.90 e não geram direito a crédito visto que gozam de imunidade objetiva.

1.3. Assim, a DRF reconstituiu a escrita fiscal da **Recorrente** compensando por período créditos glosados com débitos ajustados, deferindo o ressarcimento de R\$ 192.868,60.

1.4. A **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que argumenta:

1.4.1. A tabela e as explicações retiradas dos sites dos fornecedores indicam que Filme, revelador e cabeças de impressão são MP dos produtos fabricados;

1.4.2. As agendas, blocos e calendários produzidos pela **Recorrente** são destinados a ações promocionais, não sendo destinados ao consumo, logo a classificação correta na NCM é 4911.10.90;

1.4.3. Os jornais, periódicos e manuais possuem caráter publicitário, logo enquadram-se na posição 4901 da NCM;

1.4.4. *“As subclasses (SIC) 4902.10.00 e 4902.90.00 preveem tratamento distinto para peças publicitárias, sendo correto manter os créditos decorrentes das saídas dos produtos que preencham as características exigidas pela legislação”;*

1.4.5. Os créditos de IPI relativos aos produtos que gozam de imunidade objetiva nasceram da aquisição de produtos e operações realizadas pela **Recorrente** entre janeiro e março de 2005, momento em que vigorava o artigo 4º da IN 33/99 que permitia o aproveitamento de créditos de saídas imunes, sem qualquer distinção de espécie. Desta feita, inaplicável novo entendimento descrito no ADI 05/2006 a operações que antecederam sua publicação, *ex vi* art. 146 do Código Tributário Nacional;

1.4.6. Subsidiariamente, não deve ser aplicada qualquer penalidade a **Recorrente** bem como incidir juros de mora sobre os créditos que não foram compensados, vez que esta observou o quanto descrito na IN 33/99 bem como na Solução de Consulta 127/03.

1.5. A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade reconhecendo o direito creditório do ressarcimento de IPI no montante de R\$ 262.488,23, pois:

1.5.1. *“Os catálogos dos fabricantes (fls. 141/143), obviamente, descrevem os seus produtos, mas não esclarecem sobre a maneira de utilização nos processos de seus clientes. O que interessa, efetivamente, é a destinação real dada e a maneira como foram empregados pelo estabelecimento adquirente desses produtos. A finalidade a que se destina o produto ou a qualidade do adquirente são irrelevantes para definir a classificação fiscal do produto industrializado”;*

1.5.2. Agendas e blocos classificam-se no código 4820.10.00 da TIPI;

1.5.3. *“Em que pese a improcedência das alegações da manifestante a respeito da matéria, é preciso reconhecer que há equívoco em se efetuar diretamente a dedução da alteração do débito da contribuinte, referente às saídas de produtos com errônea classificação fiscal, no cálculo do saldo credor de IPI com o imposto*

*pretensamente devido, sem antes proceder ao lançamento da diferença do imposto, ou seja, sem antes constituir o crédito tributário relativamente a este débito”.*

1.5.4. *“Não é possível afirmar, com base no material do anexo doc. 6, que os produtos relacionados na planilha de fls. 66/121 foram publicados com algum conteúdo publicitário. A instrução probatória é falha neste sentido. Não é pelo fato dos patrocinadores das publicações serem empresas ou outras entidades voltadas para o segmento empresarial, que se deva concluir que referidas publicações contenham, necessariamente, publicidade”;*

1.5.6. *“Os manuais e cartilhas são impressos de caráter eminentemente técnico. É da sua essência de ser. Não possuem a natureza de impressos publicitários, catálogos comerciais ou semelhantes, não obstante possam até veicularem publicidade. Portanto, mantém-se a classificação fiscal definida pela Fiscalização”.*

1.5.7. *“O ADI SRF n.º 5, de 2006, não se trata de nova regra sobre o aproveitamento de créditos de insumos utilizados na fabricação de produtos NT, mas tão somente a confirmação de um entendimento e de aplicação de uma regra que já vinha sendo empregados pela Receita Federal desde a edição da IN SRF n.º 33, de 1999”;*

1.5.8. O Ato Declaratório Interpretativo n.º 5, de 17 de abril de 2006, ao referir que o disposto nas respectivas leis de incidência não se aplica aos produtos com a notação NT, amparados por imunidade e excluídos do conceito de industrialização, nada mais faz que elucidar que inexistente disposição legal que assegure o direito à manutenção do crédito de IPI quando o produto industrializado é imune (objetivamente) e, portanto, não tributado (uma vez que se encontra fora do campo de incidência do imposto).

1.6. Inconformada, a **Recorrente** interpôs o presente recurso em que soma os seguintes argumentos aos já manejados em sede de Inconformidade:

1.6.1. *“É plenamente possível extrair da função do produto e como é empregado no processo industrial, havendo o consumo em ação direta, o que autoriza o creditamento”.*

1.6.1. As agendas, blocos e calendários por ela produzidos são destinados a ações promocionais e não para comercialização, conforme amostras que se encontram nos processos 10983.905721/2008-19, 10983.909049/2009-11, 10983.910314/2009-04;

1.6.2. *“A classificação de agendas e blocos na posição 49.11 é legítima e pode ser também visualizada a partir da analogia com a produção de calendários publicitários conforme trecho extraído da NESH, sobre o item (SIC) 49.10, o qual corrobora a importância da finalidade do impresso na definição de sua natureza”*

1.6.3. O Parecer Normativo CST 25 de 30/06/1986 classifica os impressos publicitários de uso interno na posição 4902 e os destinados à distribuição em geral na posição 4911;

1.6.4. A **Recorrente** produz manuais de instrução de produtos classificados na subposição 4911.10.10 ou, subsidiariamente, na posição 4902, porquanto destinados à publicidade;

1.6.5. O parecer normativo CST classifica no subitem 4911.02.99 publicações “*periódicas, com o nome do estabelecimento do editor, indiretamente chamando a atenção para os serviços prestados pelas empresas do editor.*”

## Voto

Conselheiro OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO, Relator.

2.1. A Fiscalização (acompanhada pela DRJ) afirma que as **AGENDAS E OS BLOCOS** produzidos pela **Recorrente** classificam-se no subitem 4820.10.00 por ser mais específico que o subitem 4911.10.00, adotado pela última (**Recorrente**).

2.1.1. De outro lado, a **Recorrente** argumenta que as agendas, blocos e calendários produzidos por si produzidos são destinados a ações promocionais e não ao consumo, logo a classificação correta na NCM é 4911.10.90.

2.1.2. Pois bem, a Primeira Regra de Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RG1) dispõe (dentre outras coisas) que “*a classificação [de uma mercadoria] é determinada pelos textos das posições **E** das notas de seção **E** de capítulo.* Em assim sendo, não basta observar o quanto escrito no texto da posição, o interprete deve sempre se atentar ao texto das notas de seção e de capítulo. Com o sobredito se quer dizer que, casos há em que a posição descreve determinada mercadoria e as notas de seção ou de capítulo incluem ou excluem daquela posição outras com alguma especificidade.

2.1.3. Como bem apontado pela fiscalização, a posição 4820 e o subitem 4820.10.00 da NCM descrevem agendas e blocos de nota<sup>1</sup>:

## Nomenclatura

\* Seleccione uma Data:

01/01/2008

\* Pesquisa:

4820

Pesquisar

 Palavra Inteira

SEÇÃO X - PASTAS DE MADEIRA OU DE OUTRAS MATÉRIAS FIBROSAS CELULÓSICAS; PAPEL OU CARTÃO DE RECICLAR (DESPERDÍCIOS E APARAS); PAPEL OU CARTÃO E SUAS OBRAS

Capítulo 48 Papel e cartão; obras de pasta de celulose, de papel ou de cartão

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 (PAPEL QUÍMICO\*), DE PAPEL OU CARTÃO; ÁLBUNS PARA AMOSTRAS OU PARA COLEÇÕES E CAPAS PARA LIVROS, DE PAPEL OU CARTÃO

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

2.1.4. A Décima Segunda Nota de Posição e as considerações gerais do Capítulo 48 estabelecem que se classificam no Capítulo 49 apenas as mercadorias que alterem o seu **destino** inicial pela inclusão de razão social, marca desenho, dizeres ou ilustrações:

12.- Com exclusão dos artigos 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.

### Considerações Gerais

#### Papéis Coloridos ou Impressos

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 artigos abrangidos pelo Capítulo 49 (ver a Nota 12 deste Capítulo).

2.1.6. De forma ainda mais contundente as notas da posição 4820 determinam que ainda que contenham ilustrações *“bastante importantes”*, os artigos permanecem nesta posição desde que *“as impressões e ilustrações tenham um caráter acessório a sua utilização inicial, como, por exemplo, as impressões que figuram (...) nas agendas (destinadas essencialmente à escrita).*

2.1.7. As notas da posição 4911 repetem o quanto descrito acima ao determinar - por duas vezes - que são excluídas da posição as impressões que apresentem um caráter acessório em relação à **utilização inicial**:

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).

Também se **excluem** desta posição: b) Os artigos das posições 39.18, 39.19, 48.14 e 48.21 e os produtos de papel impresso do Capítulo 48 nos quais a impressão de caracteres ou de estampas tenham apenas uma importância secundária relativamente ao seu emprego principal.

2.1.8. Retornando ao caso concreto; como constatado pela fiscalização e não contestado pela **Recorrente**, os blocos e agendas, em verdade, são “*agenda personalizada, destinada a anotações com, impressão dos dias, semanas e meses*”. Desta forma, a inscrição ou impressão de material publicitário não alterou a **utilização inicial da agenda ou dos blocos** (anotações), e consequentemente, não alterou a classificação fiscal, que permanece 4820.10.00, com alíquota de 15%.

2.1.9. Idêntica conclusão chegou por unanimidade a Segunda Turma da Quarta Câmara desta Seção em Acórdão de Relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENDAS. BLOCOS. CALENDÁRIOS. CAPAS E PASTAS. ESSENCIALIDADE DA IMPRESSÃO.

Pela leitura das Notas explicativas do Capítulo 49 do Sistema Harmonizado, fica ratificada a distinção que os próprios títulos dos Capítulos 48 e 49 evidenciam, vale dizer, os produtos das indústrias gráficas são classificados de acordo com a função para que foram impressos. Assim, aqueles cuja função precípua é veicular determinado conteúdo impresso ou ilustrado encontram-se no Capítulo 49, enquanto aqueles que se limitam ou são compostos essencialmente de papel, sendo secundários ou eventuais conteúdos impressos, ficam adstritos aos Capítulo 48.

Assim, agendas, blocos e pastas, mesmo que personalizados com logomarcas de clientes, classificam-se na posição 4820 da TIPI, pela aplicação da Regra Geral n. 1 de Interpretação do Sistema Harmonizado.

2.1.10. Ao final deste item, em sede de Recurso Voluntário a **Recorrente** maneja tese subsidiária acerca do reenquadramento das agendas e blocos no subitem de cadernos. Trata-se, claramente, de inovação recursal que, por não se tratar de matéria de ordem pública, não pode ser conhecida de ofício.

2.2. Se bem que inicialmente classifique em outra posição, em sede de Manifestação de Inconformidade a contribuinte adere a conclusão da fiscalização no sentido de que **JORNAIS, REVISTAS E DEMAIS PERIÓDICOS** enquadram-se na posição 4902 da NCM.

2.2.1. A controvérsia neste ponto reside do enquadramento dos artigos fabricados pela **Recorrente** na Exceção Tarifária da TIPI. Com efeito, a **Recorrente** afirma que os jornais e revistas por ela fabricados são destinados à publicidade, logo, classificam-se no Ex 01 do subitem 4902.10.00 e 4902.90.00 (rememorando que a diferença de item se deve à periodicidade de publicação). Já a fiscalização afirma que os jornais e revistas produzidos pela **Recorrente** não se destinam a publicidade e, por tal motivo, são imunes não gerando direito ao crédito de IPI.

2.2.2. A descrição da posição 4902 é “Jornais e Publicações Periódicas, Impressos, Mesmo Ilustrados Ou **Contendo** Publicidade. Na mesma linha, o Ex dos subitens 4902.10.00 e 4902.90.00 descrevem publicações periódicas **COM** publicidade.

<b>49.02</b>	<b>Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou que contenham publicidade.</b>	
4902.10.00	- Que se publiquem pelo menos quatro vezes por semana	NT
	Ex 01 - <u>Com</u> publicidade	0
4902.90.00	- Outros	NT
	Ex 01 - <u>Com</u> publicidade	0

2.2.2.1. **Contendo**, acima, é gerúndio de conter que significa, no presente contexto, incluir. A palavra **com**, também acima, quando acompanhada de nome (publicações periódicas) é adjunto restritivo de conteúdo, parte, acessório<sup>3</sup>. Assim, é suficiente para o enquadramento na exceção da TIPI acima descrita que o periódico contenha publicidade, independentemente da destinação do periódico.

2.2.2.2. Confirma o raciocínio acima as notas de seção da posição anterior, 4901, que dispõe que nela não se incluem os artigos destinados a publicidade. Com isto se quer dizer que, quando a NESH se refere a destinação ela o faz de maneira expressa, e na posição 4902 a NESH contentou-se com a presença de (e não a destinação a) publicidade.

2.2.3. Ao contrário dos tópicos anteriores não há consenso entre **Recorrente** e fiscalização acerca do objeto a ser analisado, o que nos remete ao conjunto probatório. Atendendo a exigência da fiscalização a **Recorrente** coligiu ao processo administrativo uma lista de todos os produtos amparados por imunidade com as respectivas receitas (fls. 78/80).

2.2.3.1. Todavia, ao contrário do que era esperado, a lista nada revela acerca das publicações. Em primeiro lugar porque em boa parte dos itens há a mera indicação de que se tratam de Revista ou Jornal. Em segundo lugar, dentre aquelas revistas e jornais que são minimamente identificáveis foi feita uma pesquisa entre os editores por meio da internet e descobriu-se que há artigos que supostamente não existiam no ano de 2006 (Revista Alliance de Ouro), outros em que o nome da revista indica mais de uma publicação (Revista Gold, Revista Campeões, Revista Trimestral, Revista Cooperativas, Revista UP) e outras em que há indicação apenas do comprador das Revistas (ABLAC, CTCCA).

2.2.3.2. Desta feita, a listagem não traz qualquer indício sobre a presença ou ausência de publicidade nos artigos, prova que cabia a **Recorrente**.

2.2.3.3. Portanto, sabedores que o destaque “com publicidade” no subitem 4902.10.00 e 4902.90.00 é uma exceção que deve ser provada, correto o enquadramento fiscal descrito pela fiscalização.

2.3. A fiscalização afirma que as **CARTILHAS E MANUAIS** produzidos pela **Recorrente** são, em verdade, livros e livretos técnicos (Livro de Finanças, Livro de Direito Comercial, Livro TWDP, Livro de Viagem ao Mundo, etc) classificados, portanto, na posição 4901.

2.3.1. A seu turno, a **Recorrente** novamente, afirma que as cartilhas e manuais por ela produzidos são classificados na posição 4902 da NCM – embora inicialmente tenha adotado o subitem 4911.10.90.

2.3.2. Como vista acima, a posição 4902 destina-se a jornais, revistas e outras publicações periódicas, quer porque o título da posição é justamente este (jornais e publicações periódicas) quer porque a nota da posição deixa claro que se enquadram nesta posição os artigos publicados em série e em intervalos regulares:

O caráter distintivo dos artigos incluídos nesta posição reside no fato de serem publicados em série contínua, sob um mesmo título e a intervalos regulares, apresentando-se cada exemplar datado (mesmo com a simples indicação de um período do ano, “primavera de 1996”, por exemplo) e, em geral, numerados.

2.3.3. Por definição cartilha (livro que ensina os passos básicos) e manuais (livro que contém anotações essenciais acerca de uma ciência ou uma técnica)<sup>4</sup> não são publicações periódicas, logo, descabida a classificação na posição 4902.

2.3.4. De outro lado, as notas da posição 4901 deixam clara que nela se incluem todos os artigos destinados à leitura (salvo os destinados à publicidade e os que estejam em posições mais específicas), dentre estes, nomeadamente, os manuais com textos narrativos que contenham cadernos ou questões.

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

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

2.3.5. Em assim sendo, cartilhas e manuais classificam-se na posição 4901, na forma descrita no Acórdão unânime de relatoria de Laercio Cruz Uliana Junior:

## CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTOS. CARTILHAS, MANUAIS E INFORMATIVOS PUBLICITÁRIO.

Os produtos não tendo fins publicitários e periodicidades, devem ser classificados nos termos da NCM 4901, conforme nota explicativa NESH. (Acórdão 3201-005.149)

2.3.6. Ademais, da listagem apresentada pela **Recorrente** para a fiscalização temos que boa parte dos artigos classificados como cartilhas e manuais são descritos como livros (Livro TGEO/7, Livro de Filosofia, Livro de Gestão Estratégica, Livro Prática de Ensino, Livro Artes, Livro Gestão de Pessoas, Livreto Encadernado, Livro a Criança e a..., Livro Jeans, Livro Gestão, Livro Direito Intertemporal, Livro Gestão de Projetos, Livro Cozinha Viva, Livro História da Administração, Livro PPTAP, Livro Complementar). Somente 05 itens da longa lista de 3 (três) páginas são descritos como Cartilhas e Manuais e da descrição destes 05 itens não é possível vislumbrar qualquer dado ou nuance capaz de deslocar a classificação fiscal geral de Livros. Portanto, também neste ponto, perfeito o enquadramento dos produtos feito pela fiscalização.

2.4. O artigo 164 inciso I do RIPI 2002 (então vigente) permitia o creditamento de IPI dos **PRODUTOS** “que, embora não se integrando ao novo produto, **FOREM CONSUMIDOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**”. Em complemento, o Parecer Normativo CST n.º 65/1979:

11. Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1. Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79”.

2.4.1. A Recorrente alega glosa indevida de insumos consumidos no processo produtivo tais como, filme, revelador, cabeças de impressão, produtos de limpeza e manutenção. Para tanto, afirma a Recorrente que os materiais acima descritos são “consumidos em ‘ação diretamente exercida sobre o produto’ ou deste em relação aos insumos”. Como prova do alegado, a Recorrente traz aos autos impressos retirados dos sites dos fabricantes e a planilha com descrição do uso de cada um dos produtos no processo produtivo.

2.4.2. A DRJ mantém a glosa, vez que a planilha apresentada pela Recorrente é genérica, “não sendo possível extrair nenhuma conclusão acerca do emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem”.

2.4.3. Neste ponto, com razão a DRJ. Se bem que a Recorrente junte planilhas e anúncios dos produtos que utilize, não resta claro a função de cada um dos materiais em seu processo produtivo ao ponto de se afirmar que estes sejam “consumidos em ‘ação diretamente exercida sobre o produto”.

2.4.4. Os anúncios dos reveladores de chapa atestam que os mesmos são utilizados para regeneração do revelador de chapas positivas, já a função dos restauradores de blanquetas é restaurar material amassado. Assim, aparentemente, os materiais acima são utilizados na manutenção das máquinas de impressão. Todavia, não é possível afirmação categórica vez que não há qualquer descrição do processo produtivo da Recorrente.

2.4.5. Ainda menos reveladora são alguns dos itens da listagem apresentada pela Recorrente, como exemplos: matéria prima cola, instrumento para aplicar cola, chapa, utilizado na aplicação do verniz, utilizado para a gravação de chapas, material de consumo, reforça o revelador de chapas, utilizado na processadora de chapas e matéria prima para produto específico. Da mesma forma que no item anterior, não se nega a possibilidade de que tais artigos façam parte do processo produtivo da Recorrente como MP ou PI ou, ainda, consumidos no processo produtivo. No entanto, não há qualquer documento ou mesmo argumento que detalhe o processo produtivo. Destarte, de rigor a glosa.

2.4.6. Por fim, de maneira diversa do acima descrito, papéis e tinta de impressão (cartuchos de impressão) são, indubitavelmente matérias-primas dos materiais gráficos produzidos pela Recorrente (blocos, agendas, livros, jornais e revistas). Desta forma, para papéis e cartucho de impressão era possível o afastamento da glosa apenas nos casos em que comprovadamente tais insumos fossem aplicados a produtos não imunes.

2.4.7. Todavia, como bem constatado pela DRJ, a **Recorrente** não traz aos autos qualquer prova ou argumento capaz de vincular papéis e tintas de impressão a produtos que não gozem de imunidade. Em assim sendo, há de ser mantida a glosa também aos papéis e cartuchos de impressão.

2.5. Por fim, a **Recorrente** alega que os créditos de IPI relativos aos produtos que gozam de imunidade objetiva nasceram da aquisição de produtos e operações realizadas entre janeiro e março de 2005, momento em que vigorava o **ARTIGO 4º DA IN 33/99 QUE PERMITIA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE SAÍDAS IMUNES**, sem qualquer distinção de espécie.

2.5.1. Em resposta a DRJ assevera que o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17 de abril de 2006, nada mais faz que elucidar que inexistente disposição legal que assegure o direito à manutenção do crédito de IPI quando o produto industrializado é imune (objetivamente).

2.5.2. Não há o que reparar na conclusão dos Julgadores da DRJ. Efetivamente, o artigo 11 da Lei 9.779/99 garante o crédito de IPI nas saídas de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, silenciando acerca de produtos imunes:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero**, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

2.5.3. A seu turno, o artigo 5º do Decreto-Lei 461/69 (restabelecido pelo artigo 1º, inciso II da Lei 8.402/92) assegura “*a manutenção e utilização do IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos importados*”.

2.5.4. Assim, o artigo 4º da Instrução Normativa 33/99 nada mais faz do que explicitar em que situações é possível creditar-se do imposto em voga. É claro que inexistente limitação do âmbito de imunidade na citada instrução. Entretanto, não é menos evidente que a regra de execução deve ser interpretada a partir dos parâmetros legais, e não ao contrário, sob pena de quebra da hierarquia normativa.

2.5.5. Portanto, e tendo em vista inexistir nos autos qualquer indício mínimo que indique que os produtos fabricados pela **Recorrente** se destinavam a exportação, de rigor a glosa dos créditos como já se pronunciou, por unanimidade no ponto em questão, esta Turma:

**CRÉDITO DE IPI. INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS IMUNES EM RAZÃO DO ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA “d” DA CF. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

A aquisição de insumos utilizados na industrialização de produtos cuja imunidade decorra do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) não gera crédito de IPI, em face de a previsão para manutenção de créditos prevista no artigo 11 da Lei no 9.779/99 alcançar apenas insumos utilizados na industrialização de produtos isentos, tributados à alíquota zero e imunes, caso a imunidade decorra de exportação. (Acórdão nº 3401003.313 – Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

2.5.6. Em idêntico sentido, por voto de qualidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**CRÉDITO DE IPI. RESSARCIMENTO. PRODUTO FINAL IMUNE OU NT. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.**

A possibilidade de manutenção e utilização, inclusive mediante ressarcimento, dos créditos de IPI incidente nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos, incluídos os isentos e os sujeitos à alíquota zero, não se estende às pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, produtoras de mercadorias classificadas como não tributadas NT. (Súmula CARF nº 20) (Acórdão nº 9303004.581 – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

2.5.7. Por fim, ainda que a tese enfrentada no Acórdão tenha sido outra (interpretação extensiva), assim concluiu o Tribunal da Cidadania:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPI. PRETENSÃO DE APROVEITAMENTO DE VALOR PAGO NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS, INSUMOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, IMUNES, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PREVISÃO LEGAL QUE CONTEMPLA SOMENTE OS PRODUTOS FINAIS ISENTOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. ART. 11 DA LEI 9.779/99. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ARTS. 150, I, CF/88 E 97 DO CTN. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. ART. 49 DO CTN E ART. 153, IV, § 3º, DA CF/88. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DL 20.910/32. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. INCIDÊNCIA. (...)

4. O art. 11 da Lei 9.779/99 prevê duas hipóteses para o creditamento do IPI: quando o produto final for isento ou tributado à alíquota zero. Os casos de não-tributação e imunidade estão fora do alcance da norma, sendo vedada a sua interpretação extensiva. (...)

7. A interpretação extensiva não pode ser empregada porquanto destina-se a permitir a aplicação de uma norma a circunstâncias, fatos e situações que não estão previstos, por entender que a lei teria dito menos do que gostaria. A hipótese dos autos, quanto à pretensão relativa ao aproveitamento de créditos de IPI em relação a produtos finais não-tributados ou imunes, está fora do alcance expresso da lei regedora, não se podendo concluir que o legislador a tenha querido contemplar. (...)

9. Considerando o pedido do *mandamus* e o teor do art. 11 da Lei 9.779/99, tem-se a possibilidade de se reconhecer o direito da contribuinte ao aproveitamento de créditos de IPI gerados a partir da industrialização de produtos finais isentos ou tributados à alíquota zero. Observando-se a data da impetração (08/01/2004) e a prescrição quinquenal (aplicação do Decreto 20.910/32), poderão ser aproveitados os créditos adquiridos desde a data de 08/01/1999. (REsp 1.015.855/SP – Relator: Ministro José Delgado – Primeira Turma)

### 3. Dispositivo:

3.1. Pelo exposto do recurso e na parte conhecida dou parcial provimento para reconhecer a correção da classificação fiscal de Calendários na TIPI adotada pela **Recorrente**.

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Fl. 14 do Acórdão n.º 3401-006.618 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.905726/2008-33