



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.002966/2010-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.615 – 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: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENDAS. 4820.10.00.

A inscrição ou impressão de material publicitário não alterou a utilização inicial da agenda, 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. CALENDÁRIOS. 4911.10.90.

As notas da posição 4910 excepcionam “os artigos que não perdem o seu caráter essencial pela presença de um calendário” e o artigo fabricado pela **Recorrente** é uma peça publicitária na qual foi impressa um calendário.

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 provadas.

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.

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

Participaram do presente 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 4º Trimestre de 2.005 no valor total de R\$ 44.664,22 (quarenta e quatro mil seiscentos e sessenta e quatro reais e vinte e dois centavos).

1.2. Após a instrução a Delegacia da Receita Federal em Florianópolis glosou R\$ 33.936,79, pois:

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

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

1.2.3. 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;

1.2.4. 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 e calculou proporcionalmente as receitas imunes com base no valor das saídas no trimestre anterior ao período de apuração, deferindo o ressarcimento de R\$ 10.727,43.

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

1.4.1. As agendas 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;

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

1.4.3. *“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”;*

1.4.4. Os créditos de IPI relativos aos produtos que gozam de imunidade objetiva nasceram da aquisição de produtos e operações realizadas pela **Recorrente** entre outubro e dezembro 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;

1.5. A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, pois:

1.5.1. 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. *“O texto da posição 4911 (utilizada pelo sujeito passivo para agendas e calendários) determina que ali se classificam “Outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias”. A subposição 4911.10 destina-se a “impressos publicitários, comerciais e semelhantes”. Constata-se, de plano, como decorrência das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI/SH nº 1 e 6 que agendas e calendários não podem ser classificados no código NCM pretendido pelo sujeito passivo, haja vista a flagrante incompatibilidade de tal pretensão, posto que tais produtos não representam impressos publicitários, catálogos ou semelhantes”;*

1.5.3. *“Exclusivamente quando os dizeres e ilustrações não tenham um caráter acessório em relação ao emprego e uso original da obra de papel é que o produto deverá ser classificado no Capítulo 49 da TIPI” o que não ocorre no presente caso, vez que “a impressão de logomarcas, timbres, dizeres, iniciais, endereços, cabeçalhos e referências, v.g., não são suficientes para dar um caráter essencial a eles, uma vez que, sem a impressão de tais dizeres e ilustrações, ainda assim restariam os mesmos produtos (agendas e blocos)”;*

1.5.4. A publicidade é mero acessório dos calendários, logo, a classificação correta deste último item é 4910.00.00 nos termos da nota da posição 49.10;

1.5.5. Os *“jornais, revistas e informativos relacionados ou não a temas específicos e do qual constem ou não material publicitário, acham-se classificados nos Códigos 4902.10.00 e 4902.90.00, ambos com notação NT na TIPI, haja vista tratar-se de bens sobre os quais recai a imunidade objetiva grafada no artigo 150 da Constituição Brasileira”;*

1.5.6. As cartilhas e manuais são livros e livretos técnicos (Livro de Finanças, Livro de Direito Comercial, Livro TWDP, Livro de Viagem ao Mundo, etc) classificados na posição 4901;

1.5.7. Os livros e também os manuais de funcionamento produzidos pela **Recorrente** não se destinam à publicidade, logo correta a classificação na posição 4901;

1.5.8. O Ato Declaratório Interpretativo nº 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. As agendas 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 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. Subsidiariamente, agendas devem ser classificadas no subitem 4820.20.00 (cadernos);

1.6.4. *“O calendário é mero acessório da publicidade, devendo prevalecer a classificação 4911.10”*;

1.6.5. 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;

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

1.6.7. O parecer normativo CST 24/86 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** produzidas 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 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:

Nomenclatura

* Selecione 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 carácter 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 carácter acessório em relação à **utilização inicial**:

Pelo contrário, certos artigos de papelaria revestidos de impressões que apresentam um carácter 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**, as 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** (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. A fiscalização narra que os **CALENDÁRIOS** fabricados pela **Recorrente** são de “*mesa, com estrutura de papelão, 13 folhas em papel do lado direito, em formato de trapézio-retângulo (capa mais uma para cada mês do ano de 2006, com fotos de obras no verso), (...) mais treze folhas de papel do lado esquerdo, em formato de trapézio-retângulo, medindo aproximadamente 8,5 cm na base menor e 13,8 cm na base maior, sendo a altura de 8,4 cm, todas formando as letras BPM, com parte do M na folha direita*”.

2.2.1. A fiscalização afirma que a propaganda impressa não tem o condão de alterar a característica de calendário. “*O calendário não se trata de um acessório da publicidade e sim a publicidade é que se apresenta acessória do calendário*”, logo, a classificação correta é no subitem 4910.00.00.

2.2.2. Em sentido diametralmente oposto, a **Recorrente** afirma que a publicidade é a razão pela qual o calendário foi produzido, ou seja, a publicidade é essencial ao calendário. Em assim sendo, os calendários devem ser classificados no subitem 4911.10.90 da NCM.

2.2.3. Em uma primeira análise, a posição 4910 e o subitem 4910.00.00 englobam calendários de qualquer espécie:

4910.00.00 CALENDÁRIOS DE QUALQUER ESPÉCIE, IMPRESSOS, INCLUÍDOS OS BLOCOS-CALENDÁRIOS PARA DESFOLHAR

2.2.4. No entanto, as notas da posição 4910 **excepcionam** “*os artigos que não perdem o seu caráter essencial pela presença de um calendário*”. Assim, ao contrário do item anterior (e também do raciocínio adotado pela fiscalização) deve-se partir do artigo no qual o calendário é impresso para chegar-se à conclusão acerca da classificação correta do calendário. A título ilustrativo do quanto descrito na nota acima, uma camiseta, uma bola, uma caneta, não deixam de sê-los apenas porque nelas há a impressão de um calendário.

2.2.5. Portanto, quer parecer que a pergunta não é se a aposição de publicidade em calendário altera a essência do calendário e sim a contrária: se a impressão de calendário em peça publicitária altera a essência da peça publicitária. Entretanto, a resposta à pergunta acima no caso *sub judice* deve ser precedida de outra questão, nomeadamente, qual a natureza do material apresentado pela **Recorrente** para a fiscalização, em especial, se o material é uma peça publicitária.

2.2.6. Publicidade etimologicamente vem do francês *publicité* que significa caráter do que é público, conhecido, conjunto de meios utilizados para tornar conhecido um produto, uma empresa. Já o Aurélio define publicidade como a arte de exercer uma ação psicológica sobre o público com fins comerciais ou político. Por fim, Philip Kotler (um dos pais do *Marketing*) publicidade é qualquer forma, não pessoal, de apresentação ou promoção de ideias, bens ou serviços, paga por um patrocinador identificado².

2.2.7. Como constatado pela fiscalização, todas as folhas do calendário fabricado pela **Recorrente** formam a sigla BPM; no verso de cada um dos meses há fotos de obras e, também, há fotos das folhas com a inscrição BPM. Em assim sendo, o artigo fabricado pela **Recorrente** é uma peça publicitária na qual foi impressa um calendário. Destarte, correta a classificação e a alíquota adotada pela **Recorrente**.

2.3. 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.

2.3.1. 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.

2.3.2. 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.

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

2.3.2.1. **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, acessório³. Assim, é suficiente para o enquadramento na exceção da TIPI acima descrita que o periódico contenha publicidade, independentemente da destinação do periódico.

2.3.2.2. 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.

2.3.3. 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).

2.3.3.1. 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).

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

2.3.3.3. 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.

2.4. 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.

2.4.1. 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.

2.4.2. 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.

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

2.4.4. 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.

2.4.5. 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)

2.4.6. 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.

2.5. 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 regeadora, 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)

Dispositivo:

3.1. Pelo exposto conheço parcialmente 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