



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 13896.003025/2010-50 |
| ACÓRDÃO | 3201-012.653 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 15 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | INDUSTRIA GRAFICA BRASILEIRA LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura mudança de critério jurídico quando não há alteração de norma legal, entendimento jurisprudencial ou orientação administrativa aplicável à hipótese.

INOVAÇÃO EM SEDE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. RESTABELECIMENTO PARCIAL DO CRÉDITO.

A autoridade julgadora de primeira instância deve se limitar à análise dos fundamentos constantes do auto de infração e da impugnação apresentada. A inovação decisória que altera os fundamentos do lançamento configura ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FORMULÁRIOS CONTÍNUOS. BLOCOS DE NOTAS. CAPÍTULO 48 DA TIPI. ENQUADRAMENTO NA POSIÇÃO 4820.10.00.

Os formulários contínuos com impressões acessórias, como linhas ou traços pautados, ainda que utilizados posteriormente em processos de personalização, enquadram-se na posição 4820.10.00 da TIPI, por sua natureza funcional e administrativa. A presença de elementos gráficos simples ou identificação do fabricante não altera sua essência como artigos de papelaria, não sendo possível sua classificação no Capítulo 49, reservado a impressos com conteúdo informativo, editorial ou publicitário.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 150, VI, “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aplicável a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão, exige destinação específica a fins informativos, educacionais ou culturais. Impressos com finalidade estritamente comercial ou avaliativa, como folhetos publicitários e provas de exame, não se enquadram na hipótese de imunidade.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. MANUTENÇÃO. Inexistindo causa legal para afastamento, são devidos a multa de ofício e os juros moratórios nos termos da legislação vigente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a glosa efetuada em relação à aquisição de bolsas junto ao *Reader’s Digest* em razão da inovação dos argumentos de defesa por parte da DRJ e para restabelecer o direito a crédito em relação à aquisição de papel utilizado na confecção da cartilha “Prazeres de Estar Bem”, cuja imunidade não foi enfrentada pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Piarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata da constituição de crédito tributário decorrente de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente, em razão da análise de direito creditório no âmbito de pedidos de PER/DCOMP, referentes ao 4º trimestre de 2005, relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e à multa de ofício, no valor total de R\$ 29.490,88, excluídos os juros de mora.

Consta nos autos que o estabelecimento da contribuinte exercia atividade industrial no ramo gráfico, dedicando-se à fabricação de artigos impressos, tais como folhetos, formulários, blocos, envelopes, etiquetas, talões de cheque, entre outros. No desenvolvimento de seu processo produtivo, fazia uso de papel adquirido com o benefício da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal.

O relatório da decisão proferida pela instância *a quo* apresenta um resumo das infrações apuradas pela fiscalização, razão pela qual transcrevo, a seguir, trechos pertinentes:

1. a contribuinte registrava créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos de empresas comerciais varejistas, não contribuintes do referido imposto e foram glosados pela Fiscalização;
2. foram detectados erros na classificação fiscal de diversos produtos (papel, envelopes, blocos de registro e livros contábeis, formulários tipo *manifold* e formulários diversos), resultando no lançamento de diferenças apuradas em relação aos valores de IPI registrados pela empresa;
3. houve descumprimento das condições de imunidade estabelecidas na Constituição Federal por diversos produtos que utilizaram o papel tratado pela contribuinte como habilitado a usufruir desse benefício;

Não concordando com o entendimento adotado pela Fiscalização, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade na qual refutou todas as alegações que fundamentaram o lançamento, sustentando a inexistência de erro em sua conduta e requerendo, por conseguinte, a sua integral reformulação.

A decisão de primeira instância, proferida por unanimidade de votos, julgou a impugnação parcialmente procedente, exonerando parte do crédito tributário exigido. O dispositivo da decisão ficou assim consignado:

*Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em considerar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração de fls. 418/422, para:*

- *Exonerar, no valor de R\$ 169.650,69, o crédito tributário relativo ao IPI exigido;*

- *Eximir, no valor de R\$ 127.238,01, a multa de ofício proporcional ao IPI exonerado;*
- *Exonerar, no valor de R\$ 403.817,37, a multa de ofício incidente sobre o IPI não lançado em notas fiscais com cobertura de crédito;*
- *Manter o crédito tributário remanescente.*

Para fins de registro e clareza, reproduzo a seguir as ementas destacadas na decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. GLOSA DE CRÉDITO EM AQUISIÇÕES.

Para o estabelecimento industrial fazer jus ao crédito do IPI destacado em notas fiscais de aquisição de produtos utilizados no seu processo fabril é imprescindível que os estabelecimentos fornecedores de tais produtos, emitentes das notas fiscais, sejam contribuintes desse imposto e, cumulativamente, que produtos/mercadorias discriminados nas notas fiscais enquadrem-se taxativamente nas definições de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME) estritamente estabelecidas pelo Parecer Normativo CST 65, de 1979.

IMUNIDADE. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. INAPLICABILIDADE A QUESTIONÁRIOS E FORMULÁRIOS DE INSCRIÇÃO EM CONCURSOS E A PUBLICAÇÕES PUBLICITÁRIAS.

A imunidade garantida pela Constituição Federal só alcança o papel aplicado na impressão de livros, jornais e periódicos. Não se encontram por ela albergados os questionários e formulários de inscrição em concursos, as publicações sem qualquer conteúdo cultural e em que a publicidade é o conteúdo único ou essencial delas, e as publicações distribuídas pelas empresas, mesmo que regularmente, destinadas à divulgação de suas finalidades sociais e/ou de seus produtos e serviços. A utilização de papel adquirido com imunidade na impressão de produtos não abarcados pela imunidade sujeita o adquirente ao recolhimento do IPI que incidiria se não houvesse a imunidade, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PAPEL E OBRAS DE PAPEL.

Com subsídio nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) aprovada pelo Decreto nº 435, de 1992, atualizada pela Instrução Normativa RFB nº 807, de

2008, deve ser no Capítulo 48 o enquadramento na TIPI das obras de papel com impressos de característica acessória que não seja capaz de modificar lhes o destino inicial nem as faça serem consideradas artefatos abrangidos pelo Capítulo 49. Portanto, classificam-se no código NCM 4820.10.00 os blocos de registros e no código NCM 4802.55.99 os formulários contínuos em branco ou meramente riscados. Por outro lado, classificam-se na posição 4911, nos códigos específicos adequados a cada caso, quando a impressão neles realizada tiver natureza essencial capaz de alterar seu destino original, os formulários tipo “manifold”, contínuos, em blocos ou em talões, dentre eles notas fiscais, boletos de cobrança, bloquitos de cobrança, bloquitos de senha auto envelopados, propostas de seguro, bobinas com faturas, contas de energia elétrica e água, faturas e extratos, e os envelopes para autoatendimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

SOLUÇÃO DE CONSULTA. DECISÃO VINCULANTE.

Enquanto prevalecer o entendimento exarado em solução de consulta, regularmente editada pelo órgão competente da Receita Federal do Brasil, deve-se acatar as interpretações ali manifestadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

ERRO DE DIREITO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A adoção de critério jurídico conforme constante do art. 146 do CTN, ato necessário para que possa ocorrer erro de direito, no que se refere à classificação fiscal, só ocorre quando ela (classificação) está devidamente estabelecida em legislação normativa específica, processo de consulta ou no lançamento de ofício.

Novamente irresignada, agora com a decisão de primeira instância, que manteve parte do lançamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, referente a parte que manteve a autuação, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

1. Que a decisão da DRJ incorreu em inovação, ao afastar o aproveitamento do crédito com base na não caracterização do item 'bolsas' como insumo. Argumentou que o lançamento lavrado pela Fiscalização teve como fundamento exclusivo o fato de a aquisição ter sido realizada junto a empresa não caracterizada como industrial, sem que em qualquer momento se tenha questionado a natureza do item como insumo ou sua utilização no processo produtivo.
2. Alega que a reclassificação fiscal promovida pela Fiscalização é indevida, pois não foi acompanhada de amostra nem de análise técnica e fática do

produto, baseando-se apenas em deduções intuitivas, o que compromete a validade do lançamento. Sustenta que os materiais reclassificados não são meros "blocos de anotações" ou "papéis de revenda", mas impressos gráficos personalizados, produzidos sob encomenda específica de clientes, caracterizando prestação de serviço e não simples fornecimento de mercadoria.

3. Quanto à imunidade tributária desconsiderada pela Fiscalização, a Recorrente sustenta que os materiais impressos destinados ao Banco Bradesco não possuem finalidade exclusivamente publicitária, mas caráter educacional, sendo elaborados por jornalista responsável, equipe de redação e fotografia. No que se refere aos exames aplicados anualmente pela Fundação Cesgranrio, afirma que estavam disponíveis ao público em geral, o que reforçaria sua natureza voltada à difusão da cultura e da educação, preenchendo, assim, os requisitos constitucionais para o gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal.
4. Alega, ainda, que a própria Fiscalização já havia homologado anteriormente outros pedidos de compensação de créditos acumulados de IPI, reconhecendo a regularidade dos procedimentos adotados. Assim, sustenta que eventual mudança de critério jurídico não poderia retroagir para alcançar fatos geradores já ocorridos, devendo, nos termos do art. 146 do CTN, produzir efeitos apenas em relação aos fatos geradores posteriores à nova interpretação.
5. Alega, ainda, que sua conduta foi pautada pela boa-fé e pela estrita observância do direito vigente, motivo pelo qual invoca o parágrafo único do art. 100 do CTN como fundamento para a exclusão das penalidades e dos juros de mora aplicados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi**, Relatora

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento fiscal decorrente da glosa de créditos de IPI, sob os fundamentos de que determinados insumos não atenderiam aos requisitos legais para o creditamento, de que teria havido classificação fiscal incorreta de produtos e de que

a Recorrente teria se beneficiado indevidamente da imunidade tributária em operações que não fariam jus a tal prerrogativa.

A controvérsia, portanto, envolve a análise da legitimidade da apropriação dos créditos de IPI, à luz da legislação vigente, da correta classificação fiscal dos produtos e da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais relativos à imunidade tributária.

1. Da mudança de critério jurídico

Alega a Recorrente que, desde o primeiro trimestre de 1999, utiliza créditos acumulados de IPI com base na classificação fiscal então adotada, sem que houvesse oposição da Receita Federal do Brasil. Sustenta, com isso, que a autuação configura indevida alteração de critério jurídico, vedada pelo ordenamento jurídico, conforme entendimento consolidado na jurisprudência.

Ocorre que a atividade de fiscalização tributária é de natureza vinculada, o que significa que os atos praticados pelos agentes fiscais devem obedecer estritamente aos limites e comandos da legislação vigente, sem margem para discricionariedade ou inovação interpretativa sem amparo legal. Assim, eventual alteração de critério jurídico anteriormente aceito pela própria Administração somente poderá ser admitida quando fundada em norma expressa superveniente ou em orientação formal e geral da autoridade competente.

Ademais, a revisão da conduta do contribuinte no curso do procedimento fiscal em nada compromete a segurança jurídica ou contraria o princípio da legalidade que rege a constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, não se verifica qualquer alteração superveniente nas normas legais, pareceres, soluções de consulta ou instruções normativas que justifique a modificação do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal.

Diante da inexistência de fundamento normativo novo que ampare a pretensão da Recorrente, rejeito a preliminar suscitada, mantendo-se a higidez do lançamento efetuado.

2. Considerações iniciais

O direito ao creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) encontra amparo no princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual o imposto será não cumulativo, permitindo-se a compensação entre o montante devido em cada operação e aquele cobrado nas anteriores. Esse princípio visa evitar a tributação em cascata e garantir a neutralidade fiscal na cadeia produtiva, sendo regulamentado por normas infraconstitucionais que delimitam as hipóteses de aproveitamento do crédito.

O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 estabelece que o contribuinte tem direito ao crédito do IPI incidente sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de

embalagem efetivamente utilizados no processo de industrialização de produtos tributados. Essa utilização deve ser real, vinculada à atividade produtiva da empresa, de modo a integrar o produto final ou ser consumida diretamente no processo produtivo.

Por outro lado, a própria legislação impõe limites claros ao creditamento, vedando, como regra, o aproveitamento de créditos nas aquisições de insumos destinados à industrialização de produtos isentos, não tributados, sujeitos à alíquota zero ou alcançados por imunidade constitucional. A sistemática do IPI é estruturada de forma que o crédito só se justifica quando há incidência posterior do tributo, rompendo-se essa lógica quando o produto final não está sujeito à tributação.

Cabe ainda considerar que a jurisprudência administrativa é firme no sentido de que, para fins de creditamento, os insumos devem preencher critérios objetivos e funcionais, sendo exigida a demonstração de sua efetiva vinculação à industrialização de bens tributados. A mera alegação de utilização não é suficiente: é imprescindível que haja comprovação documental e, quando necessário, análise técnica que demonstre a natureza do item e sua destinação no processo produtivo.

Importante registrar também que a classificação fiscal de mercadorias obedece a um conjunto normativo técnico internacional e nacional, composto pelas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), pelas Regras Gerais Complementares do Mercosul e pelas Regras Gerais Complementares da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Além desses critérios, podem ser utilizados, de forma subsidiária, os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os ditames do Mercosul e, particularmente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que fornecem diretrizes interpretativas relevantes sobre o conteúdo das posições tarifárias e sua correta aplicação.

Nos termos da RGI 1, a classificação de uma mercadoria deve ser determinada, primordialmente, pelo texto das posições da Nomenclatura e pelas Notas de Seção e de Capítulo aplicáveis, sendo admissível o uso das regras subsequentes apenas quando não houver conflito com essa regra basilar. Essa estrutura normativa exige, portanto, uma análise técnica detalhada das características físicas e funcionais do produto, à luz da descrição contida nas posições tarifárias, com o objetivo de assegurar a correta incidência tributária e a uniformidade dos critérios de classificação no âmbito do comércio nacional e internacional.

Quanto à imunidade tributária, esta está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Trata-se de uma garantia de natureza objetiva, cujo fundamento repousa na proteção à liberdade de expressão, ao direito à informação e à promoção do acesso à cultura e à educação, valores essenciais à formação de uma sociedade livre e plural.

Feita todas essas considerações, passa-se à análise dos fatos constantes dos autos.

3. Da glosa de créditos

Entendeu a Fiscalização que o item “bolsas”, adquirido pela Recorrente junto à empresa Reader's Digest, não conferiria direito ao creditamento do IPI, uma vez que, à luz das informações extraídas dos sistemas DIPJ e CNPJ, a referida empresa encontra-se cadastrada como estabelecimento comercial varejista, e não como estabelecimento industrial, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, abaixo transcrito:

*A análise dos créditos tomados pelo sujeito passivo priorizou verificação da efetiva ocorrência de operação de **compra de mercadorias que se destinassem à industrialização**, sua classificação fiscal, correta utilização de alíquota e transcrições no Livro de Registro Entrada e Apuração do IPI. **Em nenhuma dessas análises observou-se qualquer descumprimento de norma.***

[...]

Tais empresas são comerciais varejistas, portanto não contribuintes do IPI, conforme se depreende da consulta realizada no sistema CNPJ (fl no 314 e 315), não havendo previsão legal para que o sujeito passivo de credite de qualquer valor de IPI em decorrência da compra de mercadorias desses fornecedores mesmo no caso do emprego desses na industrialização de seus produtos na condição de MP, PI ou ME. (grifei)

Por sua vez, a DRJ assentou que, em determinadas situações, certos estabelecimentos fornecedores podem ser equiparados a industriais — entendimento que levou, no caso de outros fornecedores, à exclusão de parcela significativa dos créditos pleiteados. Ainda assim, destacou que apenas insumos enquadrados nas definições legais de matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem geram direito ao crédito de IPI. Nessa linha, concluiu que o item “bolsas” não se enquadra em nenhuma dessas categorias, razão pela qual manteve a glosa do crédito correspondente.

A Recorrente alega que a decisão de primeira instância incorreu em inovação, ao adentrar o mérito quanto à natureza do item “bolsas” e concluir que não se enquadraria como insumo para fins de creditamento. Sustenta que tal aspecto não foi objeto da autuação fiscal, uma vez que a Fiscalização não contestou a adequação do item, limitando-se a glosar os créditos com fundamento exclusivo no fato de a fornecedora não ser estabelecimento industrial. Assim, entende que a DRJ extrapolou os limites da lide ao introduzir novo fundamento para a manutenção do lançamento.

Assiste razão à Recorrente quanto à alegação de inovação na decisão de primeira instância. Conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a glosa dos créditos relativos ao item “bolsas” teve como fundamento exclusivo o fato de a fornecedora, Reader's Digest, estar cadastrada como estabelecimento comercial varejista, e não industrial, nos sistemas CNPJ e DIPJ, não havendo qualquer questionamento, por parte da Fiscalização, quanto à natureza do item ou sua qualificação como insumo.

É princípio basilar do processo administrativo fiscal o respeito ao contraditório e à ampla defesa, conforme previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Tais garantias impedem que o contribuinte seja surpreendido com nova fundamentação não constante do auto de infração, sem que lhe seja assegurada a oportunidade de se manifestar sobre ela. A atuação do julgador deve restringir-se à verificação da legalidade e da coerência dos fundamentos constantes do lançamento, não lhe sendo dado inovar na motivação ou alterar os pressupostos jurídicos da exigência.

Ao adentrar o mérito da destinação do material no processo produtivo e afastar o direito ao crédito com base na ausência de enquadramento nas categorias de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, inclusive com fundamento no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que sequer foi citado pela autoridade fiscal neste item do lançamento, a DRJ inovou em relação aos fundamentos da autuação, extrapolando os limites da lide.

Este entendimento encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, que reconhece como indevida a inovação em sede de julgamento de primeira instância, quando a autoridade julgadora apresenta fundamento novo não constante do auto de infração. Neste sentido:

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A inovação nos critérios utilizados do lançamento afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e é em relação a elas que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento é inadmissível.

(*Acórdão nº 2401-010.139*, CARF, sessão de julgamento em 05/04/2022)

Diante do exposto, dou razão a recorrente e voto pelo afastamento da glosa, com fundamento exclusivo na inovação configurada em sede de julgamento de primeira instância.

4. Produtos reclassificados na NCM 4820.10.00

A Fiscalização informou ter constatado que o sujeito passivo realizou saídas de produtos fabricados em seu estabelecimento matriz, originalmente classificados sob o código 4911.10.90 da TIPI, que abrange “outros impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes”.

Após a análise das amostras fornecidas pelo próprio contribuinte, concluiu que os produtos em questão se enquadravam de forma mais adequada na posição 4820.10.00 da TIPI, por apresentarem características compatíveis com livros de escrituração contábil e blocos de notas. Para fundamentar a reclassificação, a autoridade fiscal apoiou-se nas Notas Explicativas da posição 4820, destacando trechos que, a seu ver, confirmam a correção técnica do novo enquadramento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) manteve a reclassificação realizada pela Fiscalização, com base na análise comparativa dos Capítulos 48 e 49 da TIPI, bem como nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Considerou que, à luz das definições e exemplos constantes desses dispositivos, os produtos apresentavam características mais compatíveis com a posição 4820.10.00, afastando, assim, a classificação originalmente adotada pelo contribuinte.

A Recorrente, por sua vez, alega que a reclassificação para a posição 4820.10.00 é indevida, por ter sido baseada, segundo afirma, apenas em presunções, sem a apresentação de amostras ou elementos técnicos que demonstrassem erro na classificação original. Sustenta que, diferentemente de outros casos em que houve análise de amostras e reconhecimento de reclassificações incorretas, neste ponto específico não haveria comprovação material suficiente. Alega ainda que os produtos são impressos gráficos personalizados, produzidos sob encomenda e consumidos diretamente pelos clientes, não podendo ser equiparados a blocos de notas.

A correta classificação fiscal de impressos gráficos exige a distinção entre os Capítulos 48 e 49 da TIPI, ambos inseridos na Seção X da Nomenclatura Comum do Mercosul — que trata de produtos derivados de celulose, papel ou cartão. Embora estejam sob a mesma seção, esses capítulos contemplam categorias distintas: o Capítulo 48 abrange artefatos de papel com finalidade administrativa ou funcional, enquanto o Capítulo 49 refere-se a produtos gráficos com conteúdo informativo, editorial ou publicitário. Para elucidar a controvérsia, transcrevem-se os dispositivos pertinentes:

Capítulo 48 – Papel e cartão; obras de pasta de celulose, papel ou de cartão
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, classificadores, encadernações (de folhas soltas ou outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluindo os formulários em blocos de papel múltiplas vias, 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*

Capítulo 49 – Livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas
4911 – Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias.

4911.10.90 – Outros impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes – Outros.

No caso concreto, a reclassificação para a posição 4820.10.00 foi motivada pelas características dos produtos, tal como descritas pela própria contribuinte, aliadas aos critérios das Notas Explicativas da TIPI e das Regras Gerais de Interpretação da NCM. A Fiscalização entendeu que se tratavam de blocos de notas padronizados, cuja finalidade se enquadra no conceito funcional e administrativo previsto no Capítulo 48.

Assiste razão à Fiscalização. Não foram apresentados pela Recorrente elementos técnicos ou documentais capazes de comprovar que os produtos possuíam conteúdo informativo ou publicitário que justificasse sua inclusão no Capítulo 49. Ao contrário, as características descritas — como a forma padronizada e o uso como instrumento de registro — indicam tratar-se de bens cuja classificação correta é a posição 4820.10.00.

Importa ressaltar que o procedimento fiscal possui natureza inquisitória, conferindo à autoridade administrativa amplos poderes investigativos, mas não lhe impondo o dever de produzir provas exaustivas em favor do contribuinte. Nessa fase, o contraditório é mitigado, cabendo ao sujeito passivo apresentar os documentos e argumentos necessários à comprovação de suas alegações. Conforme dispõem o artigo 147 do Código Tributário Nacional, é da Recorrente o ônus de demonstrar a veracidade das informações que embasaram a classificação fiscal originalmente adotada. A ausência dessa comprovação inviabiliza o acolhimento de sua tese e confirma a legitimidade do lançamento decorrente da reclassificação.

Diante do exposto, voto por manter a reclassificação efetuada pela Fiscalização e corroborada pela decisão recorrida.

5. Produtos reclassificados na NCM 4802.55.99

A Fiscalização informou que a Recorrente teria classificado como “outros impressos – posição 4911.10.90” papéis em branco ou com impressões meramente acessórias, como linhas ou traços, sem conteúdo gráfico relevante. Segundo seu entendimento, tais formulários contínuos não atendem aos critérios para enquadramento no Capítulo 49 da TIPI, por não possuírem caráter publicitário, editorial ou informativo. Com base na Regra Geral de Interpretação nº 1 e na Nota 5 do Capítulo 48, concluiu que os produtos devem ser corretamente classificados como papel destinado à escrita ou impressão, nos termos do Capítulo 48 da TIPI.

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

48.02 — *Papel e cartão, não revestidos, do tipo utilizado para escrita, impressão ou outros fins gráficos, e papel e cartão para fabricar cartões ou tiras perfurados, não perfurados, em rolos ou em folhas de forma quadrada ou retangular, de qualquer dimensão, com exclusão do papel das posições 48.01 ou 48.03; papel e cartão feitos à mão (folha a folha).*

4802.5 — *Outro papel e cartão, sem fibras obtidas por processo mecânico ou químico-mecânico ou em que a percentagem destas fibras não seja superior a 10 %, em peso, do conteúdo total de fibras:*

[...]

4802.55.9 — *Outros*

Na visão da DRJ, a análise da amostra apresentada permite concluir, de forma clara, que se trata de produto final confeccionado pela autuada, consistente em formulário contínuo com impressões meramente acessórias, compostas por pequenos traços ou linhas pautadas. Destacou, ainda, que o material apresenta identificação expressa da própria empresa — “Indústria Gráfica Brasileira” — impressa na lateral esquerda do formulário, o que reforça seu caráter de produto final industrializado.

A Recorrente alega que não se pode considerar o item como produto final apenas com base na existência de impressões acessórias, típicas de formulários contínuos. Sustenta que tais características não descaracterizam sua natureza como matéria-prima a ser utilizada em processos posteriores de personalização gráfica. Defende que a identificação da empresa no material tem função meramente técnica, e não publicitária ou editorial. Assim, reafirma que o item deveria ser considerado insumo e classificado no Capítulo 49:

Capítulo 49 – Livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas

4911 — *Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias.*

4911.10.90 — *Outros impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes – Outros.*

Ainda que se reconheça que os formulários contínuos analisados não se apresentem como bens acabados sob o ponto de vista visual, tal aspecto não autoriza, por si só, sua classificação no Capítulo 49 da TIPI. A classificação fiscal deve seguir critérios técnicos objetivos, definidos pelas Regras Gerais de Interpretação da NCM e pelas Notas Explicativas.

Nos termos da RGI nº 1 da TIPI, a classificação deve observar, em primeiro lugar, o texto das posições e das Notas de Seção e de Capítulo da Nomenclatura. A análise das características físicas e funcionais dos produtos — formulários contínuos com traços pautados e marcações simples — evidencia maior compatibilidade com a descrição da posição 4820.10.00, do Capítulo 48, afastando a classificação sob o código 4911.10.90, do Capítulo 49.

Ademais, a Nota 5 do Capítulo 48 esclarece que se considera papel destinado à escrita ou impressão aquele fabricado a partir de determinadas matérias-primas e que atende a

requisitos técnicos específicos. Essa definição reforça o enquadramento dos formulários contínuos como artigos de papelaria com função administrativa, e não como produtos gráficos com conteúdo informativo.

O Capítulo 49, por sua vez, destina-se a impressos com conteúdo editorial, informativo ou publicitário previamente fixado. A ausência de tais elementos no produto em análise — que apresenta apenas pautas e marcações técnicas — impede sua inclusão nessa categoria. Ainda que o material seja utilizado posteriormente em processos de personalização, sua natureza funcional o vincula à posição 4820 da TIPI.

O tema já foi objeto de análise pela 3ª Turma da Câmara Superior deste Conselho. No Acórdão nº 9303-010.946, firmou-se que formulários contínuos personalizados — ainda que contenham elementos gráficos específicos — devem ser classificados na posição 4820 da TIPI, pois mantêm sua função administrativa como artigos de papelaria. Ressaltou-se que a presença de elementos gráficos ou identificações personalizadas não descaracteriza sua essência funcional, sendo insuficiente para justificar sua inclusão no Capítulo 49, reservado a impressos com conteúdo informativo substancial.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FORMULÁRIOS PERSONALIZADOS. POSIÇÃO 4820.

Formulários contínuos personalizados multivias, formulários contínuos documento fiscal e formulários contínuos personalizados simples classificam-se na posição 4820, mesmo quando personalizados, desde que tal não os tornem destinadas a finalidades diferentes daquelas para as quais foram originalmente concebidos.

(Acórdão 9303-010.946 – CSRF / 3ª Turma, sessão de 10/11/2020)

Pelo exposto, voto por manter a reclassificação fiscal efetuada pela autoridade lançadora, nos termos da decisão recorrida.

6. Da imunidade tributária

A Fiscalização informou que, embora a Recorrente possua Registro Especial para aquisição de papel imune, renovado por meio do ADE nº 2/2010, esse benefício está vinculado à destinação constitucionalmente prevista, qual seja, a impressão de livros, jornais e periódicos. Segundo relatado, a empresa declarou exercer atividade gráfica voltada à produção desses itens, conforme previsto no inciso V do § 1º do art. 10 da IN RFB nº 976/09.

Entretanto, no curso da ação fiscal, verificou-se que os produtos efetivamente confeccionados incluíam, principalmente, folhetos publicitários e provas de aplicação de exames. A autoridade fiscal entendeu que tais materiais não atendem aos requisitos constitucionais para fruição da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal. As provas,

embora relacionadas ao meio educacional, não têm por objetivo a transmissão de conhecimento, mas sua aferição, não se enquadrando na finalidade informativa, cultural ou educativa exigida. Já os folhetos se limitam à divulgação de serviços e produtos, sendo expressamente vedado o uso de papel imune em sua confecção, conforme o § 10 do art. 147 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002).

Destacou, ainda, que a análise do conteúdo das amostras apresentadas pelo contribuinte (folha nº 204) demonstrou que os impressos não poderiam, sob qualquer fundamento, ser considerados periódicos acobertados pela imunidade. Por esse motivo, com base no § 4º do art. 18 do RIPI/2002, entendeu que, tendo o papel imune sido utilizado para finalidade diversa da autorizada, a Recorrente estaria sujeita à incidência do IPI como se a imunidade não existisse.

A Fiscalização classificou os folhetos sob a NCM 4911.90.00, cuja alíquota é de 0%, não havendo imposto devido por sua saída. Contudo, procedeu à cobrança do IPI sobre o papel adquirido com imunidade e consumido na confecção dos materiais não enquadráveis nas hipóteses constitucionais. A apuração do papel consumido no 4º trimestre de 2005 foi feita com base no método PEPS e nas DIF-Papel Imune juntadas às folhas nº 316 a 352 do processo.

Ressalte-se, ainda, que a Recorrente foi formalmente cientificada da impossibilidade de utilizar papel imune na confecção de materiais com finalidade meramente publicitária por meio da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 98, de 15 de abril de 2008. Na referida manifestação administrativa, restou expressamente consignado que impressos dessa natureza não se enquadram nas hipóteses previstas no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal, razão pela qual sua produção com papel imune configura desvio de finalidade, sujeito à incidência do IPI. A orientação vinculante reforça a inadequação da conduta adotada pela empresa no período objeto da autuação.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) corroborou o entendimento da fiscalização quanto à indevida utilização de papel imune na confecção de materiais que não se enquadram nas hipóteses previstas no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Para fundamentar sua decisão, a DRJ adotou integralmente os argumentos constantes do Acórdão nº 14-37.360, de 14 de abril de 2012, proferido no processo administrativo nº 13896.720445/2011-85, julgado pela 8ª Turma da DRJ de Ribeirão Preto/SP.

Segundo referido julgado, não se pode ampliar o alcance da imunidade tributária para alcançar produtos que não atendam ao critério de destinação constitucional, como folhetos publicitários ou provas de aplicação de exames. O acórdão destacou que a imunidade se refere ao produto e à sua finalidade, sendo imprescindível que o bem produzido com papel imune possua conteúdo informativo, educativo ou cultural, sob pena de desvirtuamento da norma constitucional. Assim, não há como reconhecer o direito à manutenção da imunidade quando verificada a utilização do papel em desconformidade com os preceitos legais e constitucionais.

A Recorrente alega em seu Recurso Voluntário, em síntese, que:

- (i) a fiscalização não teria considerado que a maior parte do papel imune adquirido foi destinada à impressão da cartilha intitulada "*Prazeres de Estar Bem*", e que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) igualmente teria deixado de se manifestar sobre esse ponto;
- (ii) o material intitulado "*Cliente Sempre em Dia*", distribuído pelo Banco Bradesco, não se limitaria à divulgação comercial, contendo também informações de interesse público; e
- (iii) os impressos relacionados à Fundação Cesgranrio, utilizados em concursos públicos, seriam acessíveis ao público em geral, devendo ser reconhecidos como periódicos nos termos do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal.

No que se refere ao impresso "*Cliente Sempre em Dia*", editado pelo Banco Bradesco, a Recorrente argumenta que se trata de publicação periódica com nítida utilidade pública, destinada à informação dos correntistas e à promoção de responsabilidade social. Destaca que o periódico conta com jornalista responsável, equipe de redação e de fotografia, o que evidencia preocupação editorial compatível com os requisitos para a fruição da imunidade. Sustenta, ainda, que o conteúdo das matérias não se restringe à propaganda comercial, mas promove temas de interesse geral para seu expressivo público, de modo que a publicação cumpre papel informativo e cultural. Para a Recorrente, tais características demonstram a "inegável utilidade pública" da publicação, o que, segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, seria suficiente para ensejar o reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal.

Quanto aos impressos destinados a Fundação CESGRANRIO, a Recorrente destaca que os cadernos de questões utilizados nas provas são disponibilizados ao final da aplicação, o que os tornaria equivalentes a periódicos acessíveis ao público. Afirma que a inscrição no certame — assim como a aquisição de determinados periódicos — está condicionada apenas ao cumprimento de requisitos específicos, como ocorre, por exemplo, com periódicos da categoria erótica, cuja compra está vinculada à faixa etária do interessado. Conclui que tais provas se equiparam a periódicos quanto à sua ampla acessibilidade, não sendo possível afastar, por esse motivo, a aplicação da imunidade tributária conferida ao papel destinado à sua impressão.

Adoto, como razão de decidir, os fundamentos constantes do voto da Conselheira Érika Costa Camargos Autran, proferido no Acórdão nº 9303-004.631 – 3ª Turma da CSRF, no qual se analisaram os mesmos itens e o mesmo contribuinte. Ainda que vencida quanto à análise do material relativo ao Banco Bradesco, concordo integralmente com sua argumentação, destacando, no entanto, que o intuito principal do referido encarte é comercial e não de informar, educar ou difundir cultura. Em que pese contenha dados sobre sustentabilidade ambiental, tais informações estão organizadas de forma acessória, a serviço da promoção institucional do banco e de seus

serviços, o que afasta a possibilidade de enquadramento no conceito constitucional de periódico para fins de imunidade tributária.

Abaixo, transcrevo integralmente o voto citado:

Da imunidade constitucional - imunidade do papel utilizado no folheto de propaganda e dos formulários da CLSGRANRIO.

Quanto a imunidade tributaria requerida pelo Contribuinte para os produtos que utilizam papel imune, denominadas "CLIENTE SEMPRE EM DIA", "CADERNOS DE PROVA DA CESGRANRIO" e "CADERNOS DE RESPOSTA", todos constantes de Declaração de Informação de Utilização de Papel Imune DIF Papel Imune, acostado aos autos, entendo que não poderiam ter utilizado em sua confecção papel imune, pelo fundamentos a seguir:

A imunidade conferida pelo artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal abrange os "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão" quando destinados à cultura e à educação, senão vejamos:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos **Municípios**:*

VI - instituir impostos sobre:

*d) livros, jornais, **periódicos** e o papel destinado a sua impressão.*

5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal.

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos, com a redução do preço final do produto. A finalidade é a proteção da divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, em todo o território brasileiro, protegendo de forma peculiar, a livre expressão do pensamento. Devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

Os valores protegidos com essa espécie de imunidade protegem a desoneração de todos os impostos, com a redução do preço final do produto. A finalidade é a proteção da divulgação da cultura e da informação e sua acessibilidade ao maior número possível de indivíduos, em todo o território brasileiro, protegendo de forma peculiar, a livre expressão do pensamento. Devendo considerar que a norma teve em vista universalizar o conhecimento, o que serviria de parâmetro para a interpretação da regra inscrita na Constituição.

No caso do produto "Cliente Sempre em Dia" do Banco Bradesco somente é um veículos de comunicação escrita voltados a interesses propagandísticos, de exclusiva índole comercial, ainda que distribuídos em forma de encartes em jornais e periódicos e editados por jornalistas, não pode ser considerado como destinado à cultura ou à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência.

Cito Aliomar Baleeiro. Este ensina que o boletim distribuído regularmente por empresas privadas, para difusão de seus negócios, propaganda, orientação de agentes e empregados, não é periódico no sentido conferido pela Constituição Federal.

No caso dos exames de provas e encartes do concurso da Fundação CESGRANRIO, entendo que não é um produto que se presta para divulgar a cultura. São, isto sim, meios utilizados pela Fundação CESGRANRIO para, por exemplo, garantir sua fonte de receitas: os concursos públicos.

Entendo que tais produtos não tem qualquer pretensão de manifestar pensamento, convicção filosófica, posicionamento político ou informação relevante. Entendo, contudo, que para atribuir à publicação em tela este tipo de qualificação faz-se necessário o exercício de um grau de subjetividade que a Constituição não delegou ao interprete.

Diante disto, a decisão recorrida não merece reparos quanto ao ponto aqui tratado, uma vez que as publicações em questão não se enquadram dentre as previsões legais de imunidade mencionadas.

E como voto.

(assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran

Por fim, entendo que a Fiscalização deveria ter desconsiderado, nos cálculos do montante de papel indevidamente utilizado com papel imune, as quantidades comprovadamente destinadas à impressão da cartilha "Prazeres de Estar Bem", cujo conteúdo e finalidade não foram objeto de questionamento quanto à fruição da imunidade constitucional. A não exclusão desse material pode ter impactado indevidamente o montante do crédito glosado, motivo pelo qual entendo necessário o recálculo do consumo de papel imune, com a devida exclusão das quantidades utilizadas para a confecção da referida cartilha.

Diante do exposto, voto por manter a decisão recorrida quanto à não aplicação da imunidade aos impressos do Banco Bradesco e da Fundação Cesgranrio. Contudo, determino que seja desconsiderado, nos cálculos do papel imune indevidamente utilizado, o quantitativo destinado à confecção da cartilha "Prazeres de Estar Bem", cuja imunidade não foi contestada.

7. Da exclusão da multa e dos juros

A Recorrente argumenta que sempre atuou conforme práticas reiteradamente adotadas pela Administração Tributária durante os procedimentos de verificação de crédito acumulado de IPI, as quais, com o tempo, teriam se consolidado como norma complementar à legislação tributária, nos termos do artigo 100, inciso III, do Código Tributário Nacional. Com base no parágrafo único do referido artigo, sustenta que a observância dessas práticas deveria afastar a exigência de penalidades e juros de mora.

Ressalto, por oportuno, que a alegação de mudança de critério jurídico já foi devidamente analisada em item próprio deste voto, tendo sido afastada diante da inexistência de qualquer alteração superveniente nas normas legais, pareceres, soluções de consulta ou instruções normativas que pudesse justificar a modificação do entendimento anteriormente praticado. A atuação da autoridade fiscal observou o princípio da legalidade e manteve-se dentro dos limites de sua competência vinculada, não se evidenciando inovação normativa que configure mudança de critério jurídico nos termos exigidos pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, a multa de ofício incide nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo apurado pelo Fisco, salvo nas hipóteses expressamente previstas de exclusão ou redução da penalidade. No presente caso, não se verifica nenhuma das excludentes legais, tampouco há demonstração de boa-fé ou erro escusável que justifique a mitigação da sanção aplicada.

Adicionalmente, os juros de mora incidem de forma objetiva, conforme disposto no artigo 161, §1º, do Código Tributário Nacional, sendo devidos independentemente da existência de dolo, culpa ou má-fé por parte do contribuinte, com o objetivo de recompor o valor da obrigação tributária inadimplida ao longo do tempo.

Diante da ausência de fundamento legal para afastamento das penalidades e encargos moratórios, voto pela manutenção integral da multa de ofício e dos juros de mora, adotando os fundamentos da decisão recorrida como razão de decidir.

8. Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada, e no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

1. Cancelar a glosa efetuada, restabelecendo o crédito no valor de R\$ 7.818,18, com fundamento exclusivo na inovação configurada em sede de julgamento de primeira instância.
2. Manter as reclassificações fiscais efetuadas pela autoridade fiscal;
3. Manter a decisão recorrida quanto à não aplicação da imunidade aos impressos do Banco Bradesco e da Fundação Cesgranrio. Contudo, determino que seja desconsiderado, nos cálculos do papel imune indevidamente utilizado, o

quantitativo destinado à confecção da cartilha “Prazeres de Estar Bem”, cuja imunidade não foi contestada.

4. Manter a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi