



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.720156/2013-48
ACÓRDÃO	3201-012.773 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	09 DE DEZEMBRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDUSTRIA GRAFICA BRASILEIRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE SUBPOSIÇÃO. CLASSIFICAÇÃO GENÉRICA DEVIDAMENTE FUNDAMENTADA.

A indicação da posição 4802.00.00 da TIPI, sem especificação da subposição, não compromete a validade do lançamento quando acompanhada de adequada motivação técnica e quando inexistente prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de entendimento fiscal não configura mudança indevida de critério jurídico quando não há norma superveniente, parecer ou solução de consulta a consolidar a orientação anterior. A atuação fiscal segue vinculada à legislação vigente.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. IMPRESSOS PERSONALIZADOS. PAPEL COM IMPRESSÃO ACESSÓRIA. CAPÍTULO 48 DA TIPI. POSIÇÃO 4802.00.00.

Formulários contínuos, boletos e extratos bancários, ainda que contenham logotipos ou cabeçalhos, não têm a impressão como elemento essencial à sua função. Tratando-se de papéis com destinação funcional, devem ser classificados no Capítulo 48 da TIPI, na posição 4802.00.00, conforme as Notas Explicativas e a Nota 12 do referido capítulo.

RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. CAPAS E CONTRACAPAS PERSONALIZADAS. ARTIGOS DE PAPELARIA. POSIÇÃO 4820.30.00 DA TIPI.

Capas e contracapas de talonários, ainda que contenham elementos gráficos personalizados, mantêm sua natureza de artigos de papelaria,

estando corretamente classificadas na posição 4820.30.00 da TIPI. A personalização não altera a finalidade original do produto.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

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 arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para desconsiderar, nos cálculos do papel imune indevidamente utilizado, o quantitativo destinado à confecção de cadernos voltados ao ensino fundamental, médio e à disciplina de matemática, cuja imunidade não foi contestada pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, 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 período de janeiro à setembro de 2008, relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), multa proporcional, multa de IPI não lançado com cobertura de crédito e juros de mora calculados até 01/2013, no valor total de R\$ 503.687,96.

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. foram detectados erros na classificação fiscal de diversos produtos, resultando no lançamento de diferenças apuradas em relação aos valores de IPI registrados pela empresa;
2. 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;

Em face dessas irregularidades, a escrita fiscal foi reconstituída pela fiscalização e foram lançados os valores resultantes dessa reconstituição, a título de imposto devido, acrescido de multa e juros, e multa com cobertura de crédito.

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 improcedente e manteve integralmente o crédito tributário exigido. O dispositivo da decisão ficou assim consignado:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo-se INTEGRALMENTE o lançamento tributário às fls. 489 a 503, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

O julgador *a quo* informa que, para a solução do litígio ora examinado, foram adotados os fundamentos pertinentes constantes do Acórdão nº 14-37.360, de 24 de abril de

2012, proferido de forma unânime pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, no âmbito do processo administrativo nº 13896.720445/2011-85. Ressalte-se que referido julgado envolveu o mesmo sujeito passivo e tratou de matéria similar à dos autos, relativa ao período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, anterior ao ora em análise.

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

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

IMUNIDADE. PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. INAPLICABILIDADE A PUBLICAÇÕES PUBLICITÁRIAS E A QUESTIONÁRIOS E EXAMES DE PROVAS E CONCURSOS.

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 essencial das mesmas, e as publicações distribuídas pelas empresas, mesmo que regularmente, destinadas à divulgação 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 o benefício tributário, acrescido de juros de mora e multa de ofício.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

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 registro e livros contábeis; no código NCM 4820.30.00, as capas de processos, e na posição 4802, nos códigos específicos adequados a cada caso, o papel em branco, meramente riscado, timbrado ou com cabeçalho.

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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

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.

PROCEDIMENTOS NÃO CARACTERIZADORES COMO PRÁTICAS REITERADAS DAS AUTORIDADES FISCALIZADORAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não havendo a configuração dos procedimentos como práticas reiteradas das autoridades fiscalizadoras, não há que se aplicar a previsão do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional para efeito da exclusão das penalidades aplicadas.

Irresignada com a decisão de primeira instância, que manteve integralmente o lançamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual reiterou, em síntese, as seguintes alegações:

1. A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal seria aplicável aos impressos por ela produzidos, como o periódico “Cliente Sempre em Dia” e provas educacionais, por possuírem caráter informativo, educativo e periódico. Sustenta que a fiscalização adotou interpretação indevidamente restritiva da norma constitucional. Alega, ainda, que a apuração do débito de IPI referente ao papel imune desconsiderou o fato de que parte significativa desse insumo foi utilizada na produção de outros cadernos, voltados ao ensino fundamental, médio e conteúdos de matemática e cuja imunidade não foi questionada pela própria fiscalização.
2. Contesta a reclassificação de produtos anteriormente enquadrados na NCM 4911.10.90 para códigos com alíquotas superiores, alegando tratar-se de impressos personalizados, com conteúdo essencial à sua função, enquadráveis no Capítulo 49 da TIPI. Sustenta, ainda, que o lançamento é nulo por ausência de enquadramento preciso, pois a fiscalização indicou genericamente a posição 4802.00.00, sem especificar subposição aplicável nem comprovar que os produtos reclassificados correspondiam a papéis em branco, riscados ou timbrados.
3. Apresenta laudos técnicos do IPT, INT e ABTG, que corroboram a natureza gráfica e personalizada dos materiais, indicando a inadequação da reclassificação fiscal promovida.
4. Invoca precedentes da 8ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto em casos análogos e envolvendo o mesmo contribuinte, nos quais se reconheceu o enquadramento

correto dos produtos no Capítulo 49, não havendo, segundo afirma, mudança normativa que justificasse alteração de critério jurídico.

5. Rejeita a aplicação de multas e juros, afirmando inexistirem dolo ou má-fé, e invoca a prática reiterada da administração fiscal em períodos anteriores, além da controvérsia jurídica sobre a matéria.

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 procedente o lançamento fiscal decorrente da glosa de créditos de IPI, sob os fundamentos 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 sobre a correta classificação fiscal dos produtos e da aplicação dos dispositivos constitucionais e legais relativos à imunidade tributária.

1. 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.

2. Da Reclassificação fiscal e da Preliminar de Nulidade

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente contesta a reclassificação de produtos anteriormente enquadrados na NCM 4911.10.90 para códigos com alíquotas superiores, alegando tratar-se de impressos personalizados, com conteúdo essencial à sua função, enquadráveis no Capítulo 49 da TIPI. Sustenta, ainda, a nulidade do lançamento por ausência de enquadramento preciso, uma vez que a fiscalização utilizou de forma genérica a posição 4802.00.00, sem indicar

subposição específica nem comprovar que os itens reclassificados correspondiam a papéis em branco, riscados ou timbrados.

A fiscalização, por sua vez, considerou que, por se tratar de empresa gráfica, a classificação dos produtos deveria concentrar-se nos Capítulos 48 e 49 da TIPI, cuja distinção repousa na função da impressão: se acessória, aplica-se o Capítulo 48; se essencial à finalidade do bem, o Capítulo 49. Observou-se que diversos itens foram classificados pela contribuinte como impressos imunes, mas, com base nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e na Nota 12 do Capítulo 48, concluiu-se que marcas, logotipos e informações secundárias não descaracterizam a natureza original do papel. Assim, entendeu-se que a impressão não alterava a destinação dos produtos, o que justificou a reclassificação fiscal e a constituição do crédito tributário.

A decisão recorrida respaldou-se nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), reconhecendo que a correta interpretação da TIPI depende da análise da natureza da impressão. Considerou, ainda, que o uso da posição genérica 4802.00.00 foi devidamente fundamentado no Termo de Verificação Fiscal, tratando-se de registro simplificado e sem prejuízo à defesa, já que todas as subposições correspondentes compartilham a mesma alíquota (5%). A DRJ, assim, afastou as alegações de nulidade e confirmou a validade do lançamento.

A classificação de impressos gráficos exige distinguir entre os Capítulos 48 e 49 da TIPI, ambos inseridos na Seção X da NCM, relativa a produtos de papel e cartão. O Capítulo 48 abrange artefatos com finalidade funcional ou administrativa, enquanto o Capítulo 49 contempla produtos cujo conteúdo impresso é determinante de sua função.

No caso concreto, a classificação fiscal adotada pela fiscalização, ainda que registrada na forma genérica da posição 4802.00.00, está amparada na Regra Geral de Interpretação nº 1 (RGI 1) do Sistema Harmonizado, segundo a qual os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, sendo a classificação determinada pelos textos das posições e pelas Notas de Seção e de Capítulo. A descrição dos produtos e a fundamentação constante no Termo de Verificação Fiscal demonstram que a natureza dos bens é definida pela matéria e forma do papel, sendo a impressão meramente acessória.

Ressalte-se que, embora a indicação de subposição específica seja preferível, a utilização da posição 4802.00.00 não compromete a validade do lançamento, desde que amparada em elementos técnicos e normativos, o que se verifica no presente caso. A classificação genérica, acompanhada da devida motivação, está em conformidade com a sistemática da TIPI e não configura vício formal que justifique sua anulação.

Ainda quanto a nulidade suscitada, a matéria de processo administrativo fiscal é tratada no Capítulo III do Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59 a 61, abaixo reproduzidos:

CAPÍTULO III Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.”

Como se verifica, a nulidade pode ocorrer, quanto aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e quanto aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nesse contexto, uma vez que os autos de infração não foram lavrados por pessoa incompetente, mas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, constata-se que inexistente a nulidade suscitada.

Diante do exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade suscitada e manter a reclassificação efetuada.

3. Produtos reclassificados na NCM 4802.00.00

A fiscalização concluiu que diversos produtos inicialmente classificados pela Recorrente na NCM 4911.10.90 — referente a obras gráficas — deveriam ser reclassificados na posição 4802.00.00, por se tratarem de papéis em branco, riscados, timbrados ou com cabeçalhos, cuja impressão existente era meramente acessória e não alterava a finalidade original do papel. Entre os itens reclassificados, destacam-se bobinas com logotipos, papéis para extratos bancários e boletos de cobrança.

A fundamentação da autoridade fiscal baseou-se nas Notas Explicativas do Capítulo 48 da TIPI e na Nota 12, segundo as quais somente impressões que conferem nova destinação ao produto justificam seu enquadramento no Capítulo 49. A personalização com logotipos, timbres ou cabeçalhos não descaracteriza o papel como suporte funcional para impressões futuras,

característica típica dos denominados formulários contínuos. Tais inscrições são acessórias, não modificam a essência do produto e não afastam seu enquadramento no Capítulo 48.

Após nova análise das amostras, parte das reclassificações foi revista, sendo mantidas apenas aquelas em que se confirmou a natureza funcional do papel, destinado ao uso como suporte para impressões posteriores, o que justifica sua permanência no Capítulo 48.

A DRJ corroborou a reclassificação efetuada pela fiscalização ao entender que, ainda que os elementos impressos nos formulários contenham dados relevantes, a ponto de inviabilizar sua comercialização em papelarias, tais informações não são suficientes para alterar a essência do produto, que permanece com finalidade funcional, típica do Capítulo 48 da TIPI.

A Recorrente insiste que os produtos objeto da autuação são impressos personalizados, produzidos sob encomenda e não destinados ao comércio em papelarias, razão pela qual não poderiam ser enquadrados como papéis comuns do Capítulo 48. Para sustentar essa alegação, cita o Parecer INT nº 049/2011, elaborado por instituição técnica especializada, segundo o qual as amostras analisadas seriam “produtos customizados, feitos de acordo com as especificações do cliente”, com “impressão com caráter e função essencial em relação à sua utilização”, classificáveis na posição 4911 da TIPI.

Contudo, a simples personalização com razão social ou logotipo não afasta, por si só, a natureza funcional do papel, conforme já esclarecido pela Nota 12 do Capítulo 48. A função gráfica essencial alegada pela Recorrente não se comprova nos elementos constantes do processo, especialmente diante da constatação de que tais materiais se prestam, predominantemente, ao registro posterior de informações, o que confirma sua destinação funcional e o correto enquadramento na posição 4802.00.00.

A Câmara Superior do CARF já analisou situação semelhante no Acórdão nº 9303-010.946. Naquele caso, entendeu-se que formulários contínuos personalizados, mesmo com logotipos ou informações específicas, devem ser classificados na posição 4820 da TIPI, pois continuam sendo usados com função administrativa. Ainda que o precedente trate de formulários contínuos, o mesmo raciocínio pode ser aplicado aqui, já que estamos diante de papéis com finalidades semelhantes. A simples presença de elementos gráficos não altera a natureza funcional desses impressos, que seguem com destinação diversa da prevista para o Capítulo 49.

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.

4. Produtos reclassificados na NCM 4820.10.00

No que se refere a blocos de registro, livros contábeis e blocos de notas, a fiscalização entendeu que os produtos devem ser classificados na posição 4820.10.00 da TIPI. Essa posição contempla livros de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes, conforme as Notas Explicativas da NCM.

A autoridade fiscal destacou que tais produtos podem conter impressões ou ilustrações, mesmo relevantes, desde que mantenham caráter acessório à função original. No caso concreto, identificaram-se descrições fiscais como “livro diário”, “notas de despesa”, “pedidos de compra” e “recibos de pagamento”, que correspondem aos itens da posição 4820.10.00. Ressaltou-se ainda que foram analisadas amostras físicas fornecidas pela própria autuada e, nos demais casos listados no Anexo 4 (fl. 487), a classificação se baseou nas descrições constantes dos documentos fiscais.

A DRJ confirmou o entendimento da fiscalização. Considerou que blocos de notas de qualquer natureza estão abrangidos pela posição 4820.10.00, e que impressões prévias, como campos e quadros para preenchimento, não descaracterizam sua natureza funcional. Para a autoridade julgadora, tais elementos são meramente acessórios à finalidade de uso do produto como suporte para registros futuros. Quanto à alegação de nulidade, a DRJ entendeu que a análise de amostras representativas e das descrições fiscais foi suficiente para a correta classificação.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os produtos foram feitos sob encomenda, com conteúdo gráfico personalizado, o que justificaria o enquadramento na posição 4911.10.90, relativa a outros impressos. Alega, ainda, ausência de substrato técnico que comprove a reclassificação e defende a nulidade do lançamento por falta de amostras físicas de todos os itens.

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 afastar a preliminar de nulidade e manter a reclassificação efetuada pela Fiscalização e corroborada pela decisão recorrida.

5. Produtos reclassificados na NCM 4820.30.00

A fiscalização entendeu que as capas e contra-capas de talonários de cheques e manuais de seguro, ainda que personalizadas com logotipos ou nomes de clientes, devem ser classificadas na posição 4820.30.00 da TIPI, por manterem sua função original como artigos de papelaria. A conclusão baseou-se na análise de amostras físicas fornecidas pela própria Recorrente, bem como nas descrições constantes das notas fiscais listadas no Anexo 3.

A DRJ confirmou esse entendimento, destacando que a descrição da posição 4820.30.00 é clara ao prever "capas para encadernação" e que a personalização não altera a natureza do produto. Considerou suficiente o conjunto probatório apresentado para manter a reclassificação.

A Recorrente, por outro lado, sustenta que os itens foram produzidos sob encomenda e com personalização relevante, o que justificaria sua classificação na posição 4911.10.90. Alega ausência de amostras de todos os itens reclassificados e que a impressão neles contida tem caráter essencial à sua utilização.

Entendo que, à luz dos elementos constantes nos autos, especialmente as amostras analisadas e a descrição dos produtos nas notas fiscais, restou demonstrado que as capas e contra-capas mantêm sua natureza como artigos de papelaria. A personalização, por si só, não altera a destinação original do produto.

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.

Pelo exposto, voto por manter a reclassificação efetuada.

6. Da imunidade tributária

Embora a Recorrente possuísse 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 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.

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 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 período foi feita com base no método PEPS e nas DIF-Papel Imune

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 o 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.

Alega o contribuinte que, além dos produtos especificamente mencionados pela fiscalização, o papel adquirido com imunidade também foi utilizado na confecção de diversos cadernos voltados ao ensino fundamental, médio e à disciplina de matemática.

A Recorrente alega que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal também se aplica a outros impressos por ela produzidos, como o periódico "Cliente Sempre em Dia" e provas educacionais, por possuírem caráter informativo, educativo ou periódico. Sustenta que a fiscalização teria adotado interpretação excessivamente restritiva da norma constitucional. Quanto ao impresso editado pelo Banco Bradesco, argumenta tratar-se de publicação periódica com utilidade pública, elaborada por equipe editorial qualificada, cuja finalidade ultrapassa a mera publicidade comercial, veiculando conteúdos de interesse social e educativo. Com base em precedentes do STF, defende que tais características seriam suficientes para o reconhecimento da imunidade tributária.

Em relação aos impressos dos "Exames Supletivos 2008" e da "7ª Olimpíada Brasileira de Matemática das Escolas Públicas", a Recorrente sustenta que, por serem disponibilizados ao público ao final da aplicação, esses materiais se assemelham a periódicos e, portanto, fariam jus à imunidade tributária. Argumenta que a exigência de requisitos para acesso, como ocorre em outras categorias de periódicos, não descaracteriza sua ampla acessibilidade nem afasta a aplicação da imunidade ao papel utilizado em 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 produtos, além de similares, para 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 tributária 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 veículo de comunicação escrita voltado 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 a confecção dos cadernos voltados ao ensino fundamental, médio e à disciplina de matemática, 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 dos referidos cadernos.

Diante do exposto, voto por manter a decisão recorrida quanto à não aplicação da imunidade aos impressos do Banco Bradesco e das provas “Exames Supletivos 2008” e da “7ª Olimpíada Brasileira de Matemática das Escolas Públicas”. Contudo, determino que seja desconsiderado, nos cálculos do papel imune indevidamente utilizado, o quantitativo destinado à confecção dos cadernos voltados ao ensino fundamental, médio e à disciplina de matemática cuja imunidade não foi contestada.

7. Da mudança de critério jurídico

A Recorrente alega que a atuação fiscal afronta o artigo 146 do Código Tributário Nacional, ao aplicar retroativamente uma nova interpretação quanto à classificação fiscal dos produtos, em contraste com o critério anteriormente adotado pela própria Administração Tributária. Sustenta que, desde 1999, sempre utilizou créditos acumulados de IPI com base na classificação fiscal que agora é desconsiderada, e que todos os seus pedidos de compensação e ressarcimento foram objeto de verificação pela Receita Federal, sendo homologados expressamente ou por decurso de prazo, sem qualquer glosa quanto à classificação dos produtos.

Afirma, ainda, que no processo administrativo nº 13896.720445/2011-85, referente ao mesmo contribuinte e a produtos idênticos, a DRJ reconheceu expressamente a validade da classificação no Capítulo 49 e exonerou os valores lançados em decorrência da reclassificação fiscal, mantendo integralmente os créditos de IPI da empresa. No entanto, apesar de o acórdão recorrido afirmar que segue os critérios daquele julgamento, decide em sentido diametralmente oposto, configurando contradição e insegurança jurídica.

A DRJ, por sua vez, entendeu que os precedentes administrativos invocados pela Recorrente não possuem caráter normativo e que não se pode falar em critério jurídico consolidado na ausência de orientação formal e geral. Rejeitou, assim, a alegação de modificação indevida de critério jurídico.

Ocorre que a atividade de fiscalização tributária é de natureza vinculada, o que significa que os atos praticados pelos agentes fiscais devem observar rigorosamente os comandos da legislação vigente, sem margem para juízos discricionários ou inovação interpretativa não amparada em fundamento legal idôneo. Dessa forma, eventual alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela própria Administração somente pode ser admitida quando fundada em norma superveniente ou em orientação formal e geral emanada da autoridade competente.

Ademais, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a revisão da conduta do contribuinte no curso do procedimento fiscal, desde que pautada na legalidade, não representa afronta à segurança jurídica nem ao princípio da confiança legítima, desde que não se trate de inovação de entendimento sem respaldo normativo.

No caso em exame, não se verifica qualquer alteração nas normas legais, pareceres, soluções de consulta ou instruções normativas que justifique a modificação do critério jurídico adotado pela autoridade fiscal. Inexistindo, portanto, respaldo legal superveniente que justifique a nova interpretação aplicada, não há como acolher a alegação de alteração indevida de critério jurídico.

Neste sentido, não acolho as alegações da Recorrente e rejeito a preliminar.

8. Da exclusão da multa e dos juros

A Recorrente argumenta que sempre atuou conforme práticas reiteradamente adotadas pela Administração Tributária nos procedimentos de verificação de crédito acumulado de IPI, as quais, ao longo do 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 dispositivo, sustenta que a observância dessas práticas deveria afastar a exigência de penalidades e juros de mora.

Não assiste razão à Recorrente. A atividade de fiscalização é de natureza vinculada, o que impõe aos agentes fiscais o dever de atuar com base nos comandos da legislação vigente, sem margem para inovação interpretativa não respaldada por norma expressa. Nos termos do próprio artigo 100 do CTN, apenas os atos normativos e as práticas reiteradas e uniformes da Administração, quando públicas e reconhecíveis, podem ser invocadas como fonte de segurança jurídica. No presente caso, não se verifica qualquer alteração superveniente nas normas legais, pareceres, soluções de consulta ou instruções normativas que justifique a revisão do critério adotado, tampouco ficou demonstrada a existência de prática reiterada e oficial da Administração que chancelasse o procedimento adotado pela Recorrente. Ademais, a reavaliação da conduta do contribuinte durante o procedimento fiscal está em conformidade com o artigo 142 do CTN, não caracterizando ofensa à legalidade nem à segurança jurídica.

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.

9. Conclusão

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- i. Manter as reclassificações fiscais efetuadas pela autoridade fiscal;
- ii. Manter a decisão recorrida quanto à não aplicação da imunidade aos impressos do Banco Bradesco e das provas Exames Supletivos 2008” e da “7ª Olimpíada Brasileira de Matemática das Escolas Públicas. Contudo, determino que seja desconsiderado, nos cálculos do papel imune indevidamente utilizado, o quantitativo destinado à confecção dos cadernos voltados ao ensino fundamental, médio e à disciplina de matemática , cuja imunidade não foi contestada.
- iii. Manter a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi