



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

**Processo n°** 11516.000418/2009-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.675 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de maio de 2018  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** POLAR EDITORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 29/02/2004 a 30/06/2005

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REGRAS. AGENDA. BLOCOS DE ANOTAÇÕES. CALENDÁRIOS.

A correta classificação fiscal de agendas, blocos de notas e calendários é realizada com fundamento legal nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizados, nas notas de capítulo, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e nos textos das posições; prevalecendo a posição tarifária mais específica sobre a mais genérica, sendo irrelevante a destinação final do produto impresso.

Agenda e blocos de anotações classificam-se no código 4820.10.00 da TIPI. Os calendários de qualquer espécie, impressos sobre papel, cartão, tecido ou qualquer outra matéria, desde que seja a impressão que lhes dê a característica essencial, classifica-se no código 4910.00.00 da TIPI.

IPI. SERVIÇO DE IMPRESSÃO GRÁFICA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).

A confecção de agendas, blocos de notas e calendários cuja finalidade é realizar apontamentos, conquanto não seja comercializadas pelo encomendante mas sim destinada a seus clientes, consubstancia-se uma operação que se enquadre em um dos conceitos de industrialização presentes na Lei 4.502/64. *In casu*, não configurado o consumo exclusivo pelo encomendante.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso, vencido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 149 em face da decisão de primeira instância da DRJ/BA de fls. 134 que manteve o lançamento de multa de IPI, diante de indícios de produto saído com Nota Fiscal sem o devido lançamento do IPI e inobservância de classificação fiscal. A autoridade lavrou os Autos de Infração de IPI às fls. 84 e 100.

Como é de costume desta Turma de julgamento a transcrição do relatório do Acórdão de primeira instância, segue para apreciação conforme fls. 180 apontadas acima:

*"Trata-se de Autos de Infração (fls.84/90 e 100/106) e Demonstrativos (fls.80/83 e 96/99), lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Multa do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI não lançado com cobertura de crédito, nos valores de R\$3.103,79 (períodos de apuração fevereiro a setembro/2004) e R\$8.760,69 (períodos de apuração de outubro de 2004 a junho de 2005).*

*Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls.113/121), foi determinado o procedimento fiscal de verificação de ressarcimento e compensação de saldo credor do IPI, detalhado e utilizado na declaração de compensação eletrônica DCOMP nº19769.71674.150705.1.3.018062, apurandose a falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial promovido a saída de produtos tributados, com falta, insuficiência de lançamento de imposto, por erro de classificação fiscal e/ou erro de alíquota.*

*O contribuinte classificou as agendas e blocos que produziu no código 4911.10.90, aplicando em suas saídas a alíquota zero, quando deveria classificálos no código 4820.10.00 da TIPI, alíquota 15%, por ser mais específico, conforme disposição contida na IN SRF nº 157, de 10 de maio de 2002, aprova o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de*

*Designação e de Codificação de Mercadorias, do qual extraímos as notas relativas à posição 4820, constante da página 895 de seu anexo.*

*O contribuinte classificou os calendários personalizados que produziu no código 4911.10.90, aplicando em suas saídas a alíquota zero, quando deveria classificá-los no código 4910.00.00 da TIPI, alíquota 10%, por ser mais específico, conforme disposição contida na IN SRF nº 157, de 10 de maio de 2002, aprova o texto consolidado das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do qual extraímos as notas relativas à posição 4910, constante da página 908 de seu anexo .*

*Consta na Descrição dos Fatos do Auto de infração que:*

*...O crédito constante das planilhas DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL e DEMONSTRATIVO DE DADOS APURADOS relativas a fevereiro a setembro de 2004, anexas, na coluna relativa a Outros Créditos ou Débitos, refere-se ao saldo de período anterior reconstituído na citada na análise do crédito da declaração de compensação de número 197 69.71674.150705.1.3.018062, onde foi realizada a verificação dos valores de créditos que foram escriturados acumuladamente pelo contribuinte no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) em junho de 2005.*

*O débito de R\$ 169.379,33 refere-se ao valor creditado pelo contribuinte, com base em seus levantamentos, em junho de 2005 no RAIPI. Uma vez que este saldo credor foi totalmente recalculado na já citada análise da DCOMP, o valor calculado pelo contribuinte foi debitado para que os créditos extemporâneos não constassem em duplicidade.*

*O enquadramento legal inclui infração aos arts.15, 16, 17, 24 inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, 130, 131, inciso II, 199, 200, inciso IV, 202, inciso III e 488, inciso I, do Decreto nº 4.544, de 2002 (RIPI/02), art. 80, inciso II da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Cientificada do lançamento em 09/02/2009, fls. 85 e 101, a interessada apresenta a impugnação de fls.123/129, 11/03/2009, sendo essas as suas razões de defesa:*

- foi cientificada do auto de infração que versa sobre a multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, falta de destaque do IPI nas notas fiscais de agendas publicitárias, blocos de notas publicitárias e calendários publicitários;*
- não produz agendas, blocos ou calendários destinados à comercialização, mas apenas produtos promocionais (brindes) distribuídos pelos contratantes visando reforçar as respectivas marcas (publicidade);*

- destacase que consta no lançamento que o fundamento da multa foi a infração ao art.488, inciso I, do RIPI/2002, que*

*transcreve, mas em verdade, o regulamento do IPI é uma compilação de previsões legais esparsas no ordenamento jurídico. Ou seja, o fundamento do presente lançamento está, de fato, no art.80, inciso I, da Lei nº 4.502/64 e este deve ser o foco da análise. Com a alteração promovida pela Lei 9.430/96, • assim, ao fazer referência o art. 488, inciso I, do RIPI estáse indicando dispositivos de lei que, efetivamente, justificam o ato, conforme se nota das referências entre parênteses. É o que o próprio fiscal faz ao referenciar o "enquadramento legal" do auto de infração; • a Lei nº 11.488/2007 revogou o inciso I que fundamentou o lançamento em debate, conforme redação dada pelo art. 13 e o artigo 45 da Lei nº 9.430/1996 citado indiretamente pelo RIPI, foi revogado pelo artigo 40, inciso I, da Lei nº 11.488/2007; • apesar das alterações legais serem de 2007 e os fatos tratados no auto de infração versarem sobre períodos anteriores, aplicase a retroatividade da legislação tributária nos termos do art. 106, inciso II do CTN; • ante ao exposto, deve ser afastada a multa isolada exigida sob fundamento do inciso I do art. 80 da Lei nº 4.502/64 em virtude de ter sido revogado pela Lei 11.488/2007; • conforme esclarecido anteriormente, todas as agendas, blocos e calendários produzidos são destinados a ações promocionais, isto é, destacam a marca e/ou o produto do contratante e não são destinados à comercialização por parte destes. Todas as amostras apresentadas à fiscalização continham tais características, conforme fotos constantes no "Termo de Verificação Fiscal";*

*• importante reafirmar que a contratação do sujeito passivo do IPI por empresas que não exploram o comércio de tais produtos revela a característica determinante para a realização do impresso, qual seja, sua função publicitária. Caso não houvesse tal destinação nenhum dos produtos seria contratado junto à contribuinte, ou seja, o elemento essencial é a promoção da marca do contratante. Em muitos casos o contratante é uma agência de propaganda que desenvolve o layout do produto; • tomandose tal premissa, a classificação fiscal adotada pela contribuinte foi a 4911.10.90 da TIPI, 4911OUTROS IMPRESSOS. INCLUÍDAS AS ESTAMPAS.*

*GRAVURAS E FOTOGRAFIAS e 4911.10Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes; • a auditoria fiscal adotou caminho diverso, em suas palavras: "Em resumo, os BLOCOS, compreendidos os blocos de anotações, de notas fiscais, de cupons, de pesquisa, de próxima consulta, etc e as AGENDAS, inclusive as agendas telefônicas, que o contribuinte produziu nos períodos em tela classificamse na posição 4820.10.00 e são tributados à alíquota de 15% e permaneceram com esta alíquota durante todos estes períodos " • a fiscalização ignorou o elemento fundamental e equiparou as agendas publicitárias produzidas pela contribuinte àquelas comercializadas em papelarias. Tal analogia desconsiderou a razão pela qual as mesmas são impressas e o material gráfico é contratado, qual seja, a publicidade, conforme indicado no item da TIPI utilizado de forma correta pela Contribuinte; • a própria*

*citação trazida pelos fiscais das "Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias" afirma que o importante é o cerne do produto. Do comentário ao item 49.10 destacase:"*

*Todavia, esta posição não compreende os artigos que não perdem o seu caráter essencial pela presença de um calendário.";*

*• a publicidade é a essência dos impressos debatidos e a presença de um calendário não altera tal situação; • ainda que houvesse dúvidas sobre o enquadramento dos artigos produzidos, deverseia aplicar o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpretase da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I à capitulação legal do fato; II à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...)" ; • deve prevalecer a característica essencial dos produtos com o seu devido enquadramento como impressos publicitários. Em persistindo a dúvida devese decidir em favor da interpretação mais benéfica ao Contribuinte. Ambas as situações redundam no cancelamento do presente auto de infração; • requer: a) o recebimento da presente impugnação; b) preliminarmente, o afastamento da multa isolada em virtude da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 que revogou o inciso I do art. 80 e deve ser aplicada retroativamente nos termos do art. 106 do CTN; c) no mérito, o cancelamento do auto de infração em virtude dos produtos (agendas, blocos e calendários publicitários) se enquadrarem no item 4911.10.90 da TIPI e estarem sujeitos a alíquota zero, não havendo IPI a ser destacado.*

*Tendo em vista a determinação contida na Portaria RFB/Sutri nº 2.977, de 21 de junho de 2011, o processo foi transferido em 22/06/2011, para esta DRJ, para julgamento, conforme despacho de encaminhamento de fl.133."*

Este Acórdão de primeira instância da DRJ/BA de fls. 180 foi publicado com a seguinte Ementa:

*"Assunto: Classificação de Mercadorias*

*Período de apuração: 29/02/2004 a 30/06/2005*

*AGENDA. BLOCOS DE ANOTAÇÕES.*

*Agenda e blocos de anotações classificam-se no código 4820.10.00 da TIPI.*

*CALENDÁRIOS.*

*Os calendários de qualquer espécie, impressos sobre papel, cartão, tecido ou qualquer outra matéria, desde que seja a impressão que lhes dê a característica essencial, classifiquem-se no código 4910.00.00 da TIPI.*

*MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.*

*É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída, mesmo havendo saldo credor na escrita fiscal do sujeito passivo.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido."*

Os autos foram distribuídos para este Conselheiro e pautados para julgamento nos moldes do regimento interno.

Relatório proferido.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

A fiscalização reclassificou os seguintes produtos: blocos com folhas impressos e agendas, classificado para a posição 4820.10.00, alíquota 15% e calendários, posição 4910.00.00, alíquota 10%, e cobrou a diferença do IPI não recolhido em outro processo administrativo, uma vez que abateu do total do crédito pleiteado pelo contribuinte e neste processo, cobrou somente a multa correspondente ao não recolhimento da diferença do imposto.

O contribuinte finaliza seu recurso alegando que a classificação correta de seus produtos é “outros impresso gráficos”, posição 49.11 da TIPI, mas especificamente nas NCMs 49.11.10.90 todos tributados pela alíquota 0% ou imunes (livros, jornais e revistas). Segue texto da posição:

“49.11 Outros impressos, incluindo as estampas, gravuras e fotografias.”

Em oposição, a fiscalização reclassificou os produtos de forma discriminada e individualizada, conforme segue:

### **Bloco com folhas impressos e agendas:**

“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.”

### **Calendários:**

“4910.00.00 Calendários de qualquer espécie, impressos, incluindo os blocos-calendários para desfolhar.”

Verifica-se, pela simples comparação entre os textos das posições, que todas as mercadorias foram reclassificadas corretamente, portanto, merece prosperar a reclassificação realizada pela fiscalização.

Esta foi, inclusive, a posição adotada por esta Turma no julgamento do Acórdão 3201-003.009.

**Porém, para que a re-classificação permita a cobrança das multas referentes as diferenças de IPI, ainda que o contribuinte tenha feito o pedido do cancelamento do lançamento mas não tenha solicitado de forma específica a "não incidência do IPI" como um tópico de seu recurso, para permitir a cobrança deste tributo, é *conditio sine qua non* a análise do fato gerador, uma vez que esta é uma lide administrativa fiscal.**

**É preciso analisar se a própria incidência do IPI é possível ou não, neste caso em concreto.**

De pronto, é possível constatar que nenhum dos produtos reclassificados são livros, jornais ou periódicos, nos moldes do Art. 150, VI, d, da CF. Tais produtos não são imunes nem em sentido lato, conforme bem tratou com doutrinador Heleno Torres sobre o tema.<sup>1</sup>

Contudo, **a atividade gráfica personalizada e por encomenda (fato incontroverso nos autos)** em blocos, agendas e calendários, caracteriza prestação de serviços e não o beneficiamento ou a industrialização.

Porque, apesar de não se enquadrar nas hipóteses de exclusão de incidência do IPI previstas no Art. 5.º, IV e V e 7.º, II, a e b, do RIPI/02, a incidência do ISS tem previsão expressa e taxativa no item 13.05 e Art. 1.º, §2.º da Lei Complementar 116/03, assim como o Decreto Lei 2471/88, Art. 9.º, determinou o cancelamento dos processo administrativos de cobrança de IPI sobre produtos personalizados, resultantes de serviços de composição e impressão gráfica.

Assim, além da incidência do ISS observar o princípio da legalidade estrita, ter previsão expressa e mais específica, está em consonância com a previsão do Art. 146, I, da CF/88, que determina que cabe à Lei Complementar regular os conflitos de competência do poder de tributar.

Logo, se a Lei Complementar define de forma expressa e específica a incidência do ISS nas exatas atividades gráficas (personalizadas e por encomenda) exercidas pelo contribuinte, **a incidência do IPI deve ser afastada**, em respeito ao princípio da Segurança Jurídica, para evitar conflito de competência no poder de tributar entre a União e o Município.

<sup>1</sup> <http://www.conjur.com.br/2012-ago-15/consultor-tributario-tributacao-servicos-impressao-embalagens>

Inclusive, este é o entendimento da Câmara Superior desta Seção, deste Conselho, que acompanhou o brilhante voto da Conselheira Tatiana Midori, publicado com a seguinte Ementa no Acórdão 9303-004.394:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS. IPI. PRINCÍPIO DA EFICÁCIA VINCULANTE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

Em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos Precedentes, emanado explicitamente pelo Novo Código de Processo Civil, cabe no processo administrativo, quando houver similitude fática dos casos tratados e jurisprudência pacificada, a observância dos precedentes jurisprudenciais fluidos pelos Tribunais, conforme arts. 15, 926 e 927 da Lei 13.105/15.

Ressurgindo à competência tributária trazida pela Constituição Federal, quando se tratar de atividades relacionadas aos serviços gráficos personalizados passíveis de tributação pelo ISS, é de se afastar a incidência de IPI, conforme inteligência promovida pelo art. art. 1º, § 2º, da LC 116/03."

Verifica-se que a Turma da Câmara Superior acompanhou entendimento ainda mais extensivo, porque considerou as disposições dos Art. 926 e 927 do novo CPC, que tratam da eficácia vinculante dos precedentes.

Realmente, no âmbito do Poder Judiciário, considerados os inúmeros precedentes (Resp 437.324/RS, Resp 966.184/RJ e Resp 103409/RS), assim como as Súmulas 156 do STJ e 143 do TRF, é possível concluir que a incidência do IPI sobre as atividades gráficas personalizadas não deve ocorrer, dentro do Sistema Tributário Brasileiro.

Por exemplo, dentro de um raciocínio lógico, é possível fazer um paralelo com o ICMS, de forma que, se a Súmula 156 do STJ confirma o entendimento de que não há a circulação de uma mercadoria, mas sim a prestação de serviços (gráfica), logicamente, o IPI não poderia incidir sobre um serviço.

Diante do exposto, o IPI não deve incidir sobre as agendas, blocos e calendários, neste caso em concreto. Logo, a multa não deve prosperar.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, vota-se para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Voto proferido.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator designado

Inicialmente este voto vencedor há de delimitar duas matérias versadas no julgamento: primeira, a suscitada em recurso voluntário para afastar a reclassificação fiscal; a segunda, os fundamentos do voto vencido ao dar provimento ao recurso do contribuinte.

A irresignação assentada nas peças de defesa refere-se à reclassificação fiscal dos produtos agendas, blocos de anotação e calendários.

O Fisco com base nas regras "1" e "3" da RGI-SH, nas Notas (10) de Capítulos (48) e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (posição 4820 e 4911) classificou os produtos observando-se (i) essas referidas notas, (ii) os textos das posições (regra 1) e (iii) a prevalência da posição mais específica sobre a mais genérica (regra 3, primeira parte).

Assim, as agendas e blocos foram reclassificados para o código 4820.10.00 da TIPI, e os calendários no código 4910.00.00 da TIPI.

A contribuinte não se conforma com o procedimento fiscal pois aduz que a classificação é obtida considerando-se a "importância e a causa essencial da contratação dos produtos industrializados". Dessa forma, alega que o produto não se destina ao comércio, mas à pessoa jurídica cuja utilidade a ser dada aos artigos é de mera publicidade.

Os argumentos da recorrente vão na direção de se apontar que seus produtos devem ser classificados como impressos (assim entendidos os artigos de papel no qual se apuseram dizeres através da impressão gráfica), pois assim dispõe o texto da sub-posição de 2º nível 4911.10: "Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes".

Quanto à reclassificação fiscal o voto do Relator corroborou o código atribuído pelo Fisco, assentando os fundamentos, que peço vênia para repisá-los:

*"Verifica-se, pela simples comparação entre os textos das posições, que todas as mercadorias foram reclassificadas corretamente, portanto, merece prosperar a reclassificação realizada pela fiscalização.*

*Esta foi, inclusive, a posição adotada por esta Turma no julgamento do Acórdão 3201-003.009".*

Portanto, não há divergência de posição em relação à correta classificação fiscal entre o relator do voto vencido e este, vencedor.

Contudo, a título de acrescentar argumento para a reclassificação efetuada pelo Fisco, trago meu entendimento pessoal à matéria.

Pretende a recorrente retirar a classificação de seus produtos do capítulo 48 por conceber a atividade de impressão neles inseridas como caráter não acessório, mas essencial.

Entendo que a impressão do nome do cliente não retira o caráter essencial do bloco de nota, da agenda e do calendário. Esses continuam tendo o caráter de ser um artigo elaborado com papel para ser preenchido e tal característica é que atribuem o caráter essencial: a possibilidade de se realizar anotações em folhas dispostas em forma de bloco, agenda ou calendário.

Para que se atribuísse a posição 4911 aos artigos, estes haveriam de não se destinarem ao preenchimento, e a impressão do timbre ou capa se tornaria o caráter essencial. Ocorre que nessa circunstância (a impressão com o caráter essencial ao artigo) retiraria a utilidade das folhas em branco a serem preenchidas.

Analisando as considerações gerais da posição 4911, entendo que são suficientes e esclarecedores de que a impressão, ainda que destinada à publicidade do cliente, não retira o caráter essencial do que seja o produto: agenda ou bloco de nota, pois conforme o texto:

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

*Pelo contrário, além dos produtos das posições 48.14 e 48.21, o papel, cartão, pasta (ouate) de celulose e respectivas obras, que apresentem impressões cuja função seja meramente secundária em relação à sua utilização (por exemplo, papéis para embalagem, artigos de papelaria), incluem-se no Capítulo 48.*

E ainda, a Nota Explicativa do Sistema Harmonizado da posição 4910:

*49.10 - Calendários de qualquer espécie, impressos, incluídos os blocos-calendários para desfolhar.*

*Esta posição compreende os calendários de qualquer espécie, impressos sobre papel, cartão, tecido ou qualquer outra matéria desde que seja a impressão que lhes dê a característica essencial. Estes calendários podem conter, além das datas, dias da semana, etc., outras informações relativas, por exemplo, a feiras, exposições, festas, hora das marés, dados astronômicos ou outros e indicações semelhantes. Podem conter também textos, tais como poemas, provérbios, e ainda ilustrações ou publicidade. Todavia, as publicações impropriamente chamadas calendários, relativas a manifestações públicas ou particulares, que, não obstante conterem datas, são publicadas, essencialmente, para fornecer dados sobre tais manifestações, classificam-se na posição 49.01, a não ser que sejam*

*classificadas na posição 49.11, em razão do seu caráter publicitário.*

A meu sentir, o calendário não tem o caráter publicitário. A essencialidade do calendário continua a ser o que lhe é impresso: os dias, meses e ano a ser informado a quem o vê ou consulta. Não se destina a apresentar o fornecedor do material, que se releva acessório/secundário. O calendário apenas faz referência ao seu fornecedor, de forma acessória, pois a característica essencial, tal como as agendas e blocos, é a de possibilitar anotações diárias em suas folhas.

Para se afastar o caráter publicitário cumpre reproduzir parte do texto da nota:

*" Todavia, as publicações impropriamente chamadas calendários, relativas a manifestações públicas ou particulares, que, não obstante conterem datas, são publicadas, essencialmente, para fornecer dados sobre tais manifestações, classificam-se na posição 49.01, a não ser que sejam classificadas na posição 49.11, em razão do seu caráter publicitário.*

Passo efetivamente à divergência em relação ao voto vencido que foi assentado sob o fundamento de que a contribuinte exerce atividade gráfica personalizada e por encomenda e que seus produtos objetos de reclassificação fiscal não submetem à incidência do IPI.

No entendimento do Relator, "ainda que o contribuinte não tenha solicitado de forma específica a não incidência do IPI, é preciso analisar se a própria incidência do IPI é possível ou não neste caso em concreto."

Discordo do relator.

A uma, porque no recurso voluntário não se discute o fato da atividade realizada pelo contribuinte encontrar-se fora do campo de incidência do IPI; o inconformismo manifestado refere-se à reclassificação fiscal. Não há comprovação de que se tratou de encomenda e personalização destinada ao consumo do cliente encomendante.

Repisa-se que os questionamentos para manter a classificação pretendida pela recorrente teve por fundamento a finalidade publicitária dos artigos fabricados e não a comercialização do cliente adquirente.

A duas, o contribuinte não nega a realização da atividade de industrialização de produtos, ao contrário, descreve sinteticamente a etapa do processo produtivo diferenciando-a da atividade gráfica exercida e, expressamente, reconhece que a saída desses materiais encontram-se alcançados pela incidência do IPI. O excerto do item "14" do recurso voluntário espanca qualquer dúvida quanto à atividade industrial e a incidência do Imposto, importando reproduzi-la:

*" 14. Na situação em discussão, o papel, cola, tecido, enfim, todos os insumos são adquiridos pela Contribuinte, que os emprega para fabricar a agenda ou o bloco, fazendo também a parte de impressão publicitária. Tanto que a saída destes materiais encontra-se na hipótese de incidência de IPI. (...)"*

A Primeira Alteração da Consolidação Contratual (fl. 11) explicita a atividade empresarial desenvolvida:

**Cláusula 3ª - A sociedade tem por objetivo, a exploração do ramo de: Indústria Gráfica.**

Os documentos coligidos aos autos atestam esta condição de industrial. Acrescenta-se a emissão de notas fiscais de saída de mercadorias (e não prestação de serviços), a escrituração do Livro de Apuração de IPI com o lançamento e aproveitamento de créditos das aquisições de insumos. Ou seja, o comportamento é típico de contribuinte do IPI.

A três, impende também tecer considerações acerca da atividade de industrialização e de prestação de serviços.

Os requisitos para uma atividade gráfica situar-se no campo de incidência do ISS e não do IPI são: o produto deve ser encomendado pelo cliente, com impressão personalizada e customizada, destinada ao seu consumo.

Customizar um produto é adequá-lo à forma requerida pelo cliente. Personalizar, é identificar o cliente no produto. Tem-se pois que a atividade de customização e personalização do produto encomendado, que identifica uma prestação de serviço, é aquela em que o produto deverá destinar-se ao consumo do encomendante e que não caracteriza uma simples venda do prestador ao cliente-encomendante.

A peculiaridade da customização e personalização é que o produto com essas características atenderá somente aos fins do encomendante - e não de qualquer outro - e que ainda seja para o seu consumo, não uma revenda. Em síntese, o produto é útil tão-só ao encomendante, a este não é bem de comércio.

O estabelecimento que se dedica às atividades de impressão poderá comportar serviços da indústria gráfica e fabricação/comercialização de produtos de escritório/papelaria. Nessa situação será contribuinte do ISS na prestação de serviços e contribuinte do IPI e ICMS na industrialização/operações de circulação de artigos de escritório/papelaria.

Estará sujeito à incidência do ISS o produto fabricado conforme especificações expressas de customização e personalização e se destine exclusivamente ao consumo do encomendante.

Retornando ao caso dos autos, não há informação que permite inferir que os produtos sejam encomendas de cliente, com impressão personalizada e customizada, destinada ao seu consumo final. A recorrente não juntou contrato, notas fiscais de serviço que demonstre ser customização, personalização de forma a apontar que se destina ao consumo do cliente.

Processo nº 11516.000418/2009-70  
Acórdão n.º **3201-003.675**

**S3-C2T1**  
Fl. 171

---

Quanto à aplicação do disposto no art. 112 do CTN, entendo incabível no presente caso, pois não há dúvidas em relação à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos. O enquadramento e descrição dos fatos foram assertivos com a precisa subsunção às normas que regem a matéria, e a imposição de penalidades foi corretamente realizada nos termos da Lei.

Diante de tudo ante exposto, VOTO para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira