



**Processo nº** 11516.000419/2009-14  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-010.681 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 16 de setembro de 2020  
**Recorrente** COAN INDÚSTRIA GRÁFICA EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 23/09/2008

OBRAS DE PAPEL, CARTÃO OU PASTA DE CELULOSE. BLOCOS DE NOTAS E AGENDAS CONTENDO ILUSTRAÇÕES PUBLICITÁRIAS. POSIÇÃO 48.20.

Agendas e blocos de notas destinados ao registro de anotações classificam-se na NCM 4820.10 mesmo quando contiverem ilustrações de caráter publicitário, desde que as ilustrações não as tornem destinadas a finalidades diferentes daquelas para as quais foram originalmente concebidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama, que lhe deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrade Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte contra decisão tomada no acórdão nº 3401-006.617, de 19 de junho de 2019 (e-folhas 155 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do feto gerador: 23/09/2008

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. AGENDAS. 4820.10.00.

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

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Preclusa, por ausência de impugnação expressa, a matéria sobre a revogação da multa em questão.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 168 e segs) diz respeito à correta classificação fiscal de agendas e blocos. Para a Fiscalização Federal, a mercadoria deve ser classificada na NCM 4820.10.00, e, para o contribuinte, na NCM 4911.10.90.

O Recurso especial foi admitido, conforme Despacho de Admissibilidade de e-folhas 200 e segs.

A Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Como se sabe, a classificação fiscal de mercadorias é realizada com base (*i*) nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado<sup>1</sup>, (*ii*) nas Regras Gerais Complementares do Mercosul e (*iii*) nas Regras Gerais Complementares da TIPI.

Também são considerados os pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA), os Ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

As Nesh, embora tenham sido internalizadas no país por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, tratam-se de orientações e esclarecimentos de caráter complementar de grande importância, indispensáveis para atividade de classificação de mercadorias.

Conforme reza a RGI 1, a classificação de mercadorias é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não contrariem a própria RGI 1, pelas RGI subsequentes.

No específico, discute-se a classificação fiscal de blocos e agendas produzidos pela recorrente. Segundo entende a Fiscalização Federal, a mercadoria deve ser classificada na NCM 4820.10.00. Já para a empresa, a classificação correta se dá na NCM 4911.10.90.

No recurso interposto perante esta Câmara, ao demonstrar a ocorrência de dissenso jurisprudencial, a recorrente explica que

5. A contribuinte produz agendas, blocos de notas, calendários cartilhas, manuais e informativos com fito publicitário exclusivo, isso é, produz os impressos por encomenda direta de seus clientes, com o objetivo de reforçar as respectivas marcas (publicidade), sendo produtos com mero caráter promocional (brindes destinados aos consumidores das contratantes da contribuinte). **Ou seja, tratam-se de produtos não comercializáveis.** (grifos acrescidos)

Mais adiante, acrescenta.

7. A questão em debate é, basicamente, a tributação de agendas e blocos de notas não destinados à comercialização, produzidos por encomenda e feitos com fito publicitário, como brindes aos clientes das encomendantes ou para uso próprio. Para a definição do enquadramento tributário, portanto, devem ser respondidas as seguintes questões: **A confecção de agendas e blocos de notas para consumo e não sujeitos à etapa**

---

<sup>1</sup> Anexo à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988.

**seguinte de venda é tributada pelo IPI? Impressos que não sejam passíveis de venda em papelarias comuns são produtos comercializáveis?** (grifos no original)

Já na abordagem do mérito do litígio explica que

16. A fiscalização tributaria reclassificou os impressos, enquadrando os blocos e agendas na posição 4820.10.00, os calendários na posição 4910.00.00, os jornais na posição 49.02 e as cartilhas e manuais na posição 4901. Contudo, foi desconsiderado o caráter central dos produtos: **o destaque da marca das contratantes, que torna os impressos únicos, individualizados e, portanto, personalizados.** (grifos acrescidos)

E que

21.0 importante para a correta classificação na TIPI, portanto, não é análise simples e fria do que é o objeto (se é uma agenda ou um bloco), do trabalho despendido na personalização, mas sim o fim a que se destina. Considerando a premissa que, independente do que seja o impresso, se um folheto ou um calendário, **o que define seu enquadramento na TIPI é o caráter publicitário**, sendo o que o personaliza, a contribuinte efetuou a classificação no item 4911.10.90: (grifos acrescidos)

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA DO IPI (%)
4911	OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDOS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS	
4911.10	<b><u>Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes.</u></b>	
4911.10.90	Outros	0

Da própria argumentação expendida pelo contribuinte no corpo do recurso especial é possível identificar o equívoco cometido pela parte em relação à interpretação dos critérios definidos pela legislação de regência.

Como fica claro, a todo momento a recorrente defende que a classificação das mercadorias depende de elas estarem ou não destinadas à comercialização, mais especificamente, em função de serem elas destinadas à comercialização por parte de seus clientes adquirentes, ou apenas a fins publicitários, como parece ser o caso. Contudo, como adiante se verá, não é esse o critério definido pelas regras de classificação que deve ser observado.

Conforme visto linhas acima, a primeira regra de classificação de mercadorias determina que, do ponto de vista legal, a escolha do código tarifário será feita com base nos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

Os textos das posições confrontadas são os seguintes.

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, pastas para documentos, classificadores, capas para encadernação (de folhas soltas ou

outras), capas de processos e outros artigos escolares, de escritório ou de papelaria, incluídos os formulários em blocos tipo "manifold". mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel-químico\*), de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros de papel ou cartão.

4820.10 - Livros de registro e de contabilidade, blocos de notas, de encomendas, de recibos, de apontamentos, de papel para cartas, agendas e artigos semelhantes

4820.20 - Cadernos

4820.30 - Classificadores, capas para encadernação (exceto as capas para livros) e capas de processos

4820.40 - Formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel-químico\*)

4820.50 - Álbuns para amostras ou para coleções

4820.90 - Outros

4911 - Outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias.

4911.10 - Impressos publicitários, catálogos comerciais semelhantes

4911.9 - Outros:

4911.91 - - Estampas, gravuras e fotografias

4911.99 - - Outros

Não restam dúvidas de que, com base apenas no texto das posições, não há como decidir sobre correta classificação dos produtos. Com efeito, as mercadorias produzidas pela empresa podem ser identificadas, pelo menos a priori, tanto como agendas e blocos classificados na NCM 4820.10, quanto como impressos publicitários, catálogos comerciais, semelhantes, classificados na NCM 4911.10. Nestas condições, sempre com base no disposto na RGI nº 1, necessário que sejam consideradas as Notas de Seção e de Capítulo pertinentes, assim as orientações complementares contidas nas NESH. Vamos a elas.

## Notas do Capítulo 48

12. - Com exclusão dos artefatos das posições 48.14 e 48.21, o papel o cartão, a pasta ("ouate") de celulose e as obras destas matérias, impressos com dizeres ou ilustrações **que não tenham caráter acessório relativamente à sua utilização original**, incluem-se no Capítulo 49.

### Considerações Gerais

#### Papéis Coloridos ou Impressos

Incluem-se neste Capítulo os papéis impressos tais como papeis de embrulho utilizados no comércio, com a razão social, marca, desenho ou modo de emprego da mercadoria, etc, ou outra característica acessória **que não seja capaz de modificar-lhes o destino inicial** nem os façam serem considerados artefatos abrangidos pelo Capítulo 49 (ver a Nota 12 deste Capítulo).

Já as NESH da Posição 48.20 prestam os seguintes esclarecimentos.

2) Os cadernos. Os cadernos podem simplesmente conter folhas de papel pautado, mas podem, também, comportar modelos de escrita para serem reproduzidos à mão.

Todavia, os cadernos destinados a trabalhos educativos, às vezes chamados cadernos de escrita, com ou sem textos narrativos, que contenham questões ou exercícios baseados nos lotos que se reveste de um caráter acessório em razão de sua utilização inicial como caderno de exercícios e que contenham espaços a serem completados manualmente, estão excluídos da presente posição t posição 49.011. Os cadernos de exercícios para crianças compreendendo essencialmente ilustrações acompanhadas de textos de caráter complementar servindo de exercícios de escrita ou outros estão igualmente excluídos (posição 49.03).

Alguns artigos da presente posição podem, frequentemente, ser revestidos de impressões ou de ilustrações, mesmo bastante importantes, e permanecem classificados na presente posição (e não no Capítulo 49) desde que as impressões e as ilustrações tenham um caráter acessório em relação a sua utilização inicial, como, por exemplo, as impressões que figuram nos formulários (destinados essencialmente a serem completados à mão ou à máquina) e nas agendas (destinadas essencialmente à escrita).

As NESH da Capítulo 49 também contém esclarecimento relevantes para solução da lide.

#### Considerações Gerais

Pelo contrário, atém dos produtos das posições 48.14 e 48.21, o papel, cartão, pasta (*iouaie*) de celulose e respectivas obras, que apresentem impressões cuja função seja meramente secundária cm relação à sua utilização (por exemplo, papéis para embalagem, artigos de papelaria), incluem-se no Capítulo 48. Da mesma forma os artefatos de matérias têxteis, tais como lençóis e echarpes que apresentem impressões decorativas ou de fantasia que não lhes afete o caráter essencial, os tecidos próprios para bordar e as talagarças próprias para tapeçarias à agulha revestidos de desenhos impressos, incluem-se na Seção XI.

#### E as NESH da Posição 49.11

Pelo contrário, certos artigos de papelaria revestidos de impressões que apresentam um caráter acessório em vista da sua utilização inicial e que são destinados à escrita ou a datilografia classificam-se no Capítulo 48 (ver Nota 12 do Capítulo 48 e especialmente as Notas Explicativas das posições 48.17 e 48.20).

Também se excluem desta posição

(...)

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

Como não é difícil perceber, de forma diametralmente oposta à linha de entendimento defendida pela recorrente, as Notas de Seção e Notas das Posições nas quais se pretende classificar as mercadorias não fazem uma só vez alusão ao termo “destinação comercial” das mercadorias, tão repisado no corpo do recuso especial. De fato, conforme orientam as normas de regulamentação, a classificação das mercadorias deve levar em

consideração a razão pela qual essas mercadorias foram concebidas e produzidas. Como esclarecem as notas nas partes grifadas, algumas foram destinadas à escrita ou à datilografia, outras a serem completados à mão ou à máquina; as agendas, são destinadas à escrita, sacos, à embalagem, artigos de papelaria etc.

A toda evidência, as inscrições publicitárias contidas nas agendas e nos blocos personalizados produzidas pela recorrente em nada modificam o fim para o qual esses produtos foram fabricados, razão pela qual revelam-se de caráter acessório, devendo a mercadoria ser classificação no código 4820.10 como entendeu a Fiscalização Federal.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal