



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

**Processo n°** 10882.720014/2011-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.053 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2016  
**Matéria** IPI  
**Recorrente** RR DONNELEY MOORE EDITORA E GRÁFICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/09/2008

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ETIQUETAS DE POLIPROPILENO. PROTETOR DE PAPEL/LINER.**

Classificam-se no código 3919.90.00, as etiquetas de polipropileno, ainda que aderidas a papel protetor do adesivo, que se descarta ao utilizá-las, por aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado n° 1 e 6.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PASTAS DE PAPEL OU CARTÃO COM LOGOMARCA.**

Classificam-se no código 4820.90.00, as pastas de papelão, ainda que identificadas com logomarca, uma vez que a aposição de logomarca possui caráter acessório em relação à utilização original do produto, destinado ao acondicionamento de papéis diversos.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ENVELOPES COM LOGOMARCA.**

Classificam-se no código 4817.10.00, os envelopes, ainda que identificados com logomarca, uma vez que a aposição de logomarca possui caráter acessório em relação à utilização original do produto, destinado à correspondência.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

(assinado digitalmente)

**Paulo Guilherme Déroulède**

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

## Relatório

Trata o presente de Auto de Infração lavrado para constituição de crédito tributário de IPI, no período de 01/01/2006 a 30/09/2008.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório da decisão proferida pelo colegiado *a quo*:

*“Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o presente Auto de Infração por falta de lançamento e recolhimento do IPI.*

*Segundo a fiscalização, a auditoria iniciou-se em decorrência das PERDCOMPs apresentadas pelo interessado, sendo que, no curso das averiguações foi constatado que o estabelecimento promoveu a saída de produtos com erro de classificação fiscal, a saber:*

etiquetas fabricadas em PoliPropileno que foram classificadas indevidamente na posição 48219000 (alíquota 0%), quando o correto seria a posição 39199000 (alíquota 15%). Note-se que tais etiquetas são Brancas e não possuem qualquer logotipo ou impressão já que assim informa o demonstrativo elaborado pelo próprio contribuinte. Corrobora ainda o entendimento desta fiscalização o fato de que o contribuinte passou a adotar, a partir do terceiro trimestre de 2008, a classificação fiscal 39199000.

Constatamos ainda que o contribuinte fabrica e vende pastas de papel ou papelão em especial para o grupo CITIBANK com a logomarca daquela instituição e que servem para o acondicionamento de papéis diversos, propostas etc..., classificando-os na posição 49119900 que abaixo transcrevemos e cuja amostra segue em anexo.

49.11	Outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias.	ALIQ
4911.99.00	--Outros	0

Ocorre que, para que um produto se enquadre no capítulo 49, os dizeres impressos não podem possuir caráter acessório conforme explicam as Notas do capítulo 48 que abaixo transcrevemos.

Constatamos também que o contribuinte produziu e vendeu envelopes classificados nas posições 4817.10.00, sujeitos à alíquota de 5% conforme TIPI transcrita abaixo, sem destacar o IPI devido.

48.17	Envelopes, aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência, de papel ou cartão; caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, contendo um sortido de artigos para correspondência.	alíquota
4817.10.00	Envelopes	5

*Assim, de ofício, foi constituído o crédito tributário montante em R\$772.759,23 (inclusos juros de mora e multa proporcional) conforme capitulação legal constante nos autos.*

*Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua impugnação alegando, em síntese, que, conforme suas ponderações sobre as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH):*

*Esclarece que suas etiquetas não são constituídas apenas de polipropileno, mas de diversos materiais em camadas, que são: frontal (materiais sintéticos), adesivo, silicone (forma o sistema de desprendimento da etiqueta) e o protetor ou “liner”, em que é utilizado o papel, sendo que é este último que irá preservar as condições ideais do adesivo para que ele não perca sua função de colar a etiqueta, portanto, considerando que o papel também compõe o produto “etiqueta”, a Regra 3ª, ou seja, “que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, seria correta a posição adotada pela impugnante, qual seja:*

*48.21 - Etiquetas de qualquer espécie, de papel ou cartão, impressas ou não*  
*4821.10 - Impressas*  
*4821.90 - Outras*

*2) Afirma que, equivocadamente, classificou os indigitados envelopes na posição 4817.10.00 (alíquota na TIPI de 5%), quando, na verdade, classifica seus envelopes customizados no capítulo 49, destinado a materiais com impressos.*

*3) Embora a fiscalização queira classificar as pastas numa posição que abrange artigos de papelaria, observa que a confecção de uma pasta ou envelope com o logotipo de uma empresa, envolve um processo de criação, resultando num produto que não se encontra disponível nas papelarias, portanto, correta a classificação adotada pela impugnante.*

*Ao final requereu prova pericial indicando perito e quesitos, para evidenciar a composição das etiquetas brancas.”*

A Segunda Turma da DRJ em Ribeirão Preto proferiu o acórdão nº 14-49.391, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 30/09/2008*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ETIQUETAS DE POLIPROPILENO.*

*Ainda que o protetor do adesivo seja feito com papel, retire-se o protetor e a etiqueta continua sendo de polipropileno, portanto correta a classificação adotada pela fiscalização, qual seja, 39199000.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PASTAS DE PAPEL OU CARTÃO.*

*Para que um produto se classifique no capítulo 49, os dizeres impressos não podem ter caráter acessório, portanto, pastas com logomarca de uma empresa, classificam-se na posição 4820, conforme disposto na NESH, relativa a esta posição.*

*CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ENVELOPES.*

*Para que um produto se classifique no capítulo 49, os dizeres impressos não podem ter caráter acessório, portanto, envelopes, ainda que com a logomarca de uma empresa, classificam-se na posição 4817, ao teor do disposto na NESH, relativa a esta posição.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas na impugnação.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso voluntário atende aos demais pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A lide trata da classificação fiscal de etiquetas de polipropileno com protetor de adesivo feito de papel e de pastas e envelopes contendo logomarca de encomendante.

A classificação de mercadorias é efetuada a partir das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, da regra geral complementar relativa à classificação em âmbito regional (Mercosul) e ainda da regra geral complementar da TIPI.

*REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO*

*1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.*

*2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

*b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.*

*3 Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:*

*a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

*b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.*

*c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição*

situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispõe que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do

conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

Relativamente às etiquetas, a fiscalização classificou o produto no código 3919.90.00 enquanto a recorrente defendeu a classificação no código 4821.90.00. O produto é etiqueta branca, sem qualquer logotipo ou impressão, contendo, segundo a descrição da recorrente, “(i) duas camadas internas, adesivo e silicone, e de (ii) duas faces, frontal - composta de polipropileno - e protetor ou *Liner*- composta de papel.”.

Os textos das posições defendidas são os seguintes:

<b>39.19</b>	<b>Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, auto-adesivas, de plásticos, mesmo em rolos.</b>	
3919.10.00	-Em rolos de largura não superior a 20cm	15
3919.90.00	-Outras	15
<b>48.21</b>	<b>Etiquetas de qualquer espécie, de papel ou cartão, impressas ou não.</b>	
4821.10.00	-Impressas	0
4821.90.00	-Outras	0

Verifica-se que a Nota 2 g) do Capítulo 48 dispunha que:

*2.- O presente Capítulo não compreende:*

*g) os plásticos estratificados contendo papel ou cartão, os produtos constituídos por uma camada de papel ou de cartão, revestidos ou recobertos por uma camada de plástico, quando a espessura desta última exceda a metade da espessura total, e as obras destas matérias, exceto os revestimentos de parede da posição 48.14 (Capítulo 39);*

Já as Notas Explicativas das Considerações Gerais do Capítulo 48 e da posição 48.21 assim dispunham:

#### *CAMPO DE APLICAÇÃO DO CAPÍTULO*

*O presente Capítulo compreende:*

*I....*

*II....*

*III. Os papéis, cartões, pasta (ouate) de celulose e mantas de fibras de celulose (com exclusão das referidas nas posições 48.02, 48.10 ou 48.11, ou no grupo II acima), em rolos ou em folhas, cortados em dimensões inferiores às mencionadas no grupo I, acima, ou segundo outras formas que não sejam a quadrada ou retangular e os artefatos de pasta de papel, papel, cartão, pasta (ouate) de celulose ou mantas de fibras de celulose. Estes produtos incluem-se nas posições 48.16 a 48.23.*

*[...]*

*Esta posição abrange todas as variedades de etiquetas de papel ou cartão para serem fixadas a um objeto para indicar a sua natureza, identidade, possuidor, destinação, preço, etc., quer*

*sejam concebidas para serem coladas (etiquetas gomadas ou auto-adesivas) ou fixadas por outros meios, por exemplo, cordões.*

Por sua vez, as Notas Explicativas do Capítulo 39 e da posição 39.19 estabeleciam que:

*Chapas, folhas, películas, tiras e lâminas da posição 39.20 ou da posição 39.21*

*A expressão “chapas, folhas, películas, tiras e lâminas”, que figura nos textos das posições 39.20 e 39.21, encontra-se definidas na Nota 10 do presente Capítulo.*

[...]

*10.- Na aceção das posições 39.20 e 39.21, os termos **chapas, folhas, películas, tiras e lâminas** aplicam-se exclusivamente às chapas, folhas, películas, tiras e lâminas (exceto as do Capítulo 54) e aos blocos de forma geométrica regular, mesmo impressos ou trabalhados de outro modo na superfície, não recortados ou simplesmente cortados em forma quadrada ou retangular, mas não trabalhados de outra forma (mesmo que essa operação lhes dê a característica de artigos prontos para o uso).*

[...]

*39.19 Chapas, folhas, tiras, fitas, películas e outras formas planas, auto-adesivas, de plásticos, mesmo em rolos.*

*3919.10 - Em rolos de largura não superior a 20 cm*

*3919.90 - Outras*

*A presente posição abrange todas as formas planas auto-adesivas de plásticos, mesmo em rolos, **com exclusão** dos revestimentos de pavimentos, de parede ou de teto da **posição 39.18**. Todavia, o âmbito da presente posição limita-se às formas planas auto-adesivas aplicáveis por pressão, isto é, que, à temperatura ambiente, sem umidificação ou qualquer outra adição, são colados de forma permanente (de um ou ambos os lados) e que adiram firmemente em grande número de superfícies de diferentes tipos por simples contato ou por simples pressão do dedo ou da mão.*

*Deve notar-se que a presente posição abrange igualmente os artefatos contendo impressões ou ilustrações que não sejam de carácter acessório em relação à sua utilização principal (ver a Nota 2 da Seção VII).*

Percebe-se que a distinção está na definição se a etiqueta é de plástico ou de papel. A recorrente alega que a etiqueta seria de papel em razão da existência do *liner*, ou seja, o protetor de papel que reveste a parte adesiva, e que é retirado imediatamente antes do uso. Entretanto, este protetor não é a etiqueta, posto que, obviamente, quando retirado, remanesce o produto fabricado de plástico (polipropileno). O fato de o produto de plástico conter papel em sua estrutura não o classifica no Capítulo 48, conforme exposto na Nota 2g) acima transcrita.



Constata-se, ademais, que os ditames do Mercosul nº 01/98 e 33/00, reconhecidos mediante os Atos Declaratórios Coana nº 82/1998 e nº 126/2000, classificaram produtos similares de plásticos, auto-adesivos e com protetor de papel, no código 3919.99.00<sup>1</sup>

<b>3919.90.00</b>	Etiquetas de forma retangular com as extremidades arredondadas, de plástico, impressas, auto-adesivas, sobre um papel protetor, em rolos.	01/98	AD Coana 82/1998	07/10/1998
<b>3919.90.00</b>	Figuras planas auto-adesivas, de plástico, impressas em várias cores e motivos, com fundo metalizado obtido a vácuo, aderidas a um papel protetor que se descarta ao utilizá-las, aplicáveis por simples contato ou leve pressão.	33/00	AD Coana 126/2000	26/09/2000

A mesma classificação foi adotada para produto de plástico, auto-adesivo, protegido por fita de papel, em Parecer de Classificação do Comitê do Sistema Harmonizado, da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), cujo compêndio foi aprovado pela IN SRF nº 615/2006 com a seguinte tradução:

**3919.10 ou 1. Folhas refletoras auto-adesivas**, compostas de uma película de plástico comportando quer na massa, quer na superfície, grãos esféricos de vidro (microesferas) e recobertas, em uma face, com um adesivo protegido por uma fita de papel a ser removida imediatamente antes do uso, utilizadas na fabricação de placas ou de painéis de sinalização, na confecção de painéis publicitários, de motivos decorativos etc.

Portanto, por se tratar de etiqueta de plástico, cujo único elemento de papel é o protetor do adesivo, correta a classificação fiscal adotada pela fiscalização, por aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1 e 6.

No tocante à outra reclassificação, a fiscalização constatou que o contribuinte fabrica e vende pastas de papelão em especial para o grupo CITIBANK com a respectiva logomarca, e-fl. 47, servindo para o acondicionamento de papéis diversos, propostas etc, classificando-os no código 4911.99.00, enquanto a fiscalização os reclassificou no código 4820.90.00, por entender que a logomarca possui caráter acessório em relação à utilização original do produto.

A terceira infração não tratou de reclassificação, mas de falta de destaque de IPI nas vendas de produção de envelopes classificados no código 4817.10.00.

Em impugnação, a recorrente apresentou defesa única para as duas infrações, alegando que tanto as pastas de papel quanto os envelopes (os quais informou terem sido equivocadamente classificados pela recorrente no código 4817.10.00) são materiais

<sup>1</sup> Ato Declaratório nº 82, de 29 de setembro de 1998

DOU de 07/10/1998, pág. 9

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA ADUANEIRO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista a NORMA DE TRAMITAÇÃO DE DECISÕES, CRITÉRIOS E OPINIÕES DE CARÁTER GERAL SOBRE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA DE MERCADORIAS, anexa ao Decreto n.º 1.765, de 28 de dezembro de 1995 e considerando a Diretiva n.º 05/98 da Comissão de Comércio do Mercosul (CCM), que aprova os Ditames de Classificação n.ºs 58/97 a 60/97 e 01/98, do Comitê Técnico n.º 1 da CCM.

Declara que as mercadorias a seguir especificadas se classificam nos seguintes códigos da Tarifa Externa Comum (TEC) aprovada pelo Decreto n.º 2.376, de 12 de novembro de 1997.

customizados que não possuem caráter acessório, informando que a logomarca do Citibank ou de outros clientes da empresa confere identidade específica e inquestionável relevância, sem as quais, os materiais perderiam a razão de ser. Defendeu que esta customização diferencia tais materiais daqueles comercializados em papelaria, estes sim classificados no Capítulo 48, enquanto os customizados classificar-se-iam no Capítulo 49, destinado a produtos da indústria gráfica.

A lide se estabeleceu quanto ao fato de a recorrente entender que a customização levaria os produtos do Capítulo 48, códigos 4820.90.00 ou 4817.10.00, para o Capítulo 49, código 4911.99.00.

A recorrente defende que a confecção por encomenda de produtos gráficos personalizados como envelopes, boletos, notas fiscais personalizadas e destinados ao consumo do encomendante confere aos seus produtos caráter não acessório/secundário, mas caráter exclusivo, não se equiparando a artigos de papelaria.

Assim, passa-se à análise das notas das seções, capítulos, textos das posições e das NESH, transcrevendo-os abaixo:

<b>48.17</b>	<b>Envelopes, aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência, de papel ou cartão; caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, contendo um sortido de artigos para correspondência.</b>	
4817.10.00	-Envelopes	5
4817.20.00	-Aerogramas, bilhetes-postais não ilustrados e cartões para correspondência	5
4817.30.00	-Caixas, sacos e semelhantes, de papel ou cartão, contendo um sortido de artigos para correspondência	5
<b>48.20</b>	<b>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, de papel ou cartão; álbuns para amostras ou para coleções e capas para livros, de papel ou cartão.</b>	
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	15
4820.20.00	-Cadernos	0
4820.30.00	-Classificadores, capas para encadernação (exceto as capas para livros) e capas de processos	15
4820.40.00	-Formulários em blocos tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono	15
4820.50.00	-Álbuns para amostras ou para coleções	15
4820.90.00	-Outros	15
<b>49.11</b>	<b>Outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias.</b>	
4911.10	-Impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes	
4911.10.10	Contendo informações relativas ao funcionamento, manutenção, reparo ou utilização de máquinas, aparelhos, veículos e outras mercadorias de origem extrazona	0
4911.10.90	Outros	0
4911.9	-Outros:	
4911.91.00	--Estampas, gravuras e fotografias	0
	Ex 01 - Fotografias tiradas diretamente	NT
4911.99.00	--Outros	0
	Ex 01 - Textos manuscritos ou datilografados, e suas cópias obtidas por meio de papel carbono ou fotocópia	NT

A Nota 12 do Capítulo 48 foi o fundamento utilizado pela fiscalização para a reclassificação do Capítulo 49 para o 48, por considerar que a aposição de logomarca possui caráter acessório em relação à utilização original do produto:

*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.*

Nas NESH, destacam-se:

*Considerações Gerais da NESH do Capítulo 48:*

[...]

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

[...]

*Posição 48.17*

*Esta posição abrange os artefatos de papel ou cartão para correspondência, **com exceção** todavia do papel de carta em folhas soltas ou em blocos, e **ressalvadas** as **exclusões** adiante mencionadas.*

*Podem estes artigos apresentar dizeres impressos, tais como iniciais, nomes, endereços, brasões, marcas de fábrica, vinhetas, etc., desde que estas impressões possuam um caráter acessório relativamente a utilização desses produtos.*

[...]

***Excluem-se** desta posição:*

[...]

*c) Os bilhetes-postais, os aerogramas e os envelopes que tenham impressa a respectiva franquia (inteiros postais) (**posição 49.07**).*

*d) Os bilhetes-postais impressos ou ilustrados e os cartões impressos da **posição 49.09**.*

*e) As cartas com menções impressas e artigos impressos semelhantes, utilizados para transmitir avisos, anúncios, etc., mesmo que estes impressos devam ulteriormente ser completados com menções manuscritas (**posição 49.11**).*

*f) Os envelopes e os cartões maximum, ambos ilustrados, de primeiro dia, sem selos postais (**posição 49.11**) ou com selos postais (**posição 97.04**).*

*Posição 48.20*

*Esta posição abrange os diversos artigos de papelaria, **com exclusão** dos artigos para correspondência da **posição 48.17** e dos artigos referidos na Nota 10 do presente Capítulo. Compreende especialmente:*

[...]

*Alguns artigos da presente posição podem, freqüentemente, 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).*

*Estas obras podem, além disso, apresentar-se encadernadas de couro, tecido ou outras matérias e providas de dispositivos ou reforçadas de metal, plásticos, etc.*

[...]

*Considerações Gerais do Capítulo 49*

*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.*

[...]

*Posição 49.11*

*Esta posição compreende todos os artigos impressos (incluídas as fotografias tiradas diretamente), do presente Capítulo (ver as Considerações Gerais), que não se encontrem incluídos nas posições precedentes deste mesmo Capítulo.*

[...]

*Certos impressos destinados a ser completados com indicações manuscritas ou datilográficas no momento da sua utilização, estão incluídos aqui, **desde que** apresentem o caráter essencial de artigos impressos (ver a Nota 12 do Capítulo 48). Por conseguinte, os formulários (formulários de aquisição de uma revista, por exemplo), os bilhetes de passagens virgens contendo vários cupons (bilhetes de avião, de trem e ônibus, por exemplo), as cartas circulares, os documentos e carteiras de identidade e outros impressos contendo um texto, uma notícia, etc. sobre os quais as informações devem ser indicadas (data e nome, por exemplo) incluem-se na presente posição. Todavia, os certificados de valores mobiliários, os certificados documentários análogos e os talonários de cheques, que devem igualmente ser completados e validados, incluem-se na **posição***

**49.07**

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

*Esta posição também abrange, além dos produtos cuja inclusão é evidente:*

*1) Os impressos para fins publicitários (incluídos os cartazes publicitários), os anuários e publicações semelhantes, constituídos, essencialmente, de publicidade, os catálogos comerciais de qualquer espécie (incluídos os de livrarias, de música ou de obras de arte) e as publicações de propaganda turística. **Excluem-se**, todavia, os jornais e publicações periódicas, mesmo contendo publicidade (**posições 49.01 ou 49.02**, consoante o caso).*

*2) As brochuras contendo o programa de um circo, de um evento esportivo, de uma ópera, de uma peça ou de uma representação análoga.*

*3) Os suportes para calendários, revestidos de impressões ou ilustrações.*

*4) Os mapas geográficos esquemáticos, sem precisão topográfica.*

*5) As pranchas ou quadros para ensino da anatomia, botânica, etc.*

*6) Os bilhetes de entrada para espetáculos (cinema, teatro e concertos, por exemplo) bem como os bilhetes e os tíquetes para os transportes coletivos, e outros bilhetes semelhantes.*

*7) As microrreproduções em suporte opaco dos artigos classificados no presente Capítulo.*

*8) As retículas obtidas por impressão, sobre uma película de plástico, de letras e símbolos, destinados a serem recortados e utilizados em trabalho de composição.*

*As retículas “peliculares” com pontos, linhas ou quadriláteros, incluem-se, pelo contrário, no **Capítulo 39**.*

*9) Os cartões maximum e os envelopes de primeiro dia ilustrados (F.D.C. - first-day covers), sem selos postais (ver também a parte D) da Nota Explicativa da **posição 97.04**).*

*10) Os impressos auto-adesivos destinados a serem utilizados por exemplo, para fins publicitários ou de simples decoração, fins humorísticos os “auto-adesivos humorísticos” e os “auto-adesivos para janelas”.*

*Também se **excluem** desta posição:*

*[...]*

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

A análise das notas acima permite inferir que o caráter essencial ou acessório a que se refere a nota 12 do Capítulo 48 não é dado simplesmente pela impressão de nome, marca ou outro elemento, ainda que importante, mas sim pela alteração da utilização inicial do produto em vista da impressão ou da ilustração que se aplica ao produto, como disposto nas Considerações Gerais do Capítulo 48:

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

Exemplificando, os envelopes da posição 48.17 são destinados à correspondência, podendo apresentar dizeres impressos, tais como iniciais, nomes, endereços, brasões, marcas de fábrica, vinhetas, etc., desde que estas impressões possuam um caráter acessório relativamente a utilização desses produtos, ou seja, destinarem-se à correspondência. Porém, estão excluídos desta posição, os envelopes e os cartões *maximum*<sup>2</sup>, ambos ilustrados, de primeiro dia, sem selos postais, que se classificam na posição 49.11, pois que são peças filatélicas, ou seja, a função inicial de mera correspondência não é a utilização essencial deste produto, o qual é dada pela impressão ou ilustração do envelope.

As notas das Considerações Gerais do Capítulo 49 evidenciam esta distinção, informando que este "*compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham*", excluindo-se deste capítulo os artigos que contenham impressões ou estampas, com caráter secundário, conforme a nota explicativa de exclusão b) da posição 49.11:

*Também se **excluem** desta posição:*

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

Portanto, a inserção de logomarca de clientes em envelopes e pastas de papel não lhes retira a utilização principal de correspondência ou de pasta para guardar documentos, mas apenas confere uma função acessória de personalização. Não há nos autos indicação de que esta personalização possua a função principal de publicidade ou outro função específica, mas apenas de identificar o encomendante do produto.

<sup>2</sup> O site dos Correios define máximo postal como "Peça filatélica que possui, necessariamente, três elementos nos quais deve ocorrer concordância de motivos (temáticas): - Cartão Postal ou Bilhete Postal, chamados de suportes; - Selo; - Carimbo de 1º Dia de Circulação, Comemorativo ou datador de unidades postais que possuam referência com o selo. Observados os elementos acima, o Máximo Postal pode ser adquirido pronto ou ser montado pelo interessado a partir de elementos de sua escolha. É emitido em lançamentos especiais, conforme previamente indicado na Programação Anual de Selos (link para <http://blog.correios.com.br/filatelica/emissoes/programacao-filatelica-2014>)". Informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Destarte, mantém-se a reclassificação adotada pela fiscalização quanto às pastas de papel e confirma-se a classificação originalmente adotada pela recorrente quanto aos envelopes, sendo improcedentes as alegações da recorrente.

Por fim, concernente ao pedido de que as intimações sejam feitas nas pessoas dos representantes legais referidos, esclareça-se que as intimações no processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário são regidas pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, consolidado no artigo 10 do Decreto nº 7.574/2011, o qual prevê as formas pessoal, por via postal, telegráfica ou qualquer outro meio com prova de recebimento no domicílio tributário, ou por meio eletrônico, não sujeitos a ordem de preferência, e, ainda, por edital, caso os meios anteriores sejam improficuos, nos termos abaixo transcritos:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 2º Considera-se feita a intimação:*

*I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;*

*II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*III - se por meio eletrônico: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Portanto, o pedido efetuado carece de previsão legal.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**



Processo nº 10882.720014/2011-80  
Acórdão n.º **3302-003.053**

**S3-C3T2**  
Fl. 18

---

CÓPIA