



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo : 10120.004070/96-40
Recurso : RP/301-0.569 (301-119.796)
Matéria : IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA – TERCEIRO CONSELHO
Interessada : ISOESTE IND E COM DE ISOLANTES TÉRMICOS LTDA
Sessão de : 04 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/03-03.334

IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA. EMBALAGENS PARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E PARA PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

O Imposto sobre Produtos Industrializados é tributo seletivo, conforme norma constitucional, devendo ser observada tal seletividade em relação à especialidade da mercadoria para fins de sua classificação tarifária na TIPI.

Os embalagens destinadas a produtos alimentícios e a produtos farmacêuticos têm classificação específica e apropriada nos Códigos 3923.90.9001 e 3923.90.9902, da TIPI, respectivamente.

Negado provimento ao Recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Henrique Prado Megda (Relator) e João Holanda Costa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ E NILTON LUIZ BARTOLI.

Processo nº : 10120.004070/96-40

Acórdão nº : CSRF/03-03.334

Recurso nº : RP/301-0.569 (301-119.796)

Interessada : ISOESTE IND. E COM. DE ISOLANTES TÉRMICOS LTDA

RELATÓRIO

Tendo o Colegiado da E Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 301-29.088, de 14/09/99, decidido, por maioria de votos, dar provimento ao recurso interposto pelo contribuinte em epigrafe, definindo que “a interpretação sistemática das normas constantes da NBM/SH com o Sistema Tributário Nacional indicam que, no caso, as caixas de isopor, que servem de embalagens para produtos farmacêuticos ou alimentares, devem ser classificados nas posições 3923.90.99.01 e 3923.90.99.02”.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial requerendo a reforma do acórdão não unânime prolatado pela E Câmara pelas seguintes razões, em síntese:

“As embalagens em tela foram classificadas pela Recorrida como embalagens para produtos alimentícios, código 3923.90.9901, e para produtos farmacêuticos, código 3923.90.9902, ambos tributados à alíquota zero.

A Receita Federal, entretanto, ao analisar as mercadorias, concluiu que se tratavam de caixas de isopor, que portanto deveriam ser classificadas sob o código 3923.10.0000 – artigos de transporte ou de embalagem de plástico; caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes.

Inconformada, a ora Recorrente interpôs recurso voluntário, ao qual foi dado provimento, para manter a classificação tarifária apresentada pela Recorrida.

Aduziu o voto condutor do aresto que as normas gerais de interpretação para classificação tarifária devem ser harmonizadas sistematicamente com as normas constitucionais vigentes.

Portanto, a classificação tarifária estaria correta uma vez que, dado o princípio constitucional da seletividade do IPI, os bens devem ser classificados em item específico, vinculado à sua destinação, e não em item genérico.



O r. acórdão recorrido analisou o mérito da desclassificação tarifária sob a ótica da compatibilidade entre as regras de interpretação do conteúdo das posições tarifárias, e os princípios constitucionais tributários.

Assim, a decisão recorrida terminou por concluir que, no caso de impostos seletivos, a classificação tarifária deve ser obtida priorizando-se a análise da destinação da mercadoria, e não a regra de interpretação do Sistema Harmonizado, que determina que a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seções e de capítulo do sistema harmonizado.

Ao negar validade à regra de interpretação do conteúdo das posições tarifárias em prol do princípio constitucional da seletividade do IPI, o r. decisório *a quo* terminou por declarar, ainda que indiretamente, a inconstitucionalidade do dispositivo legal respectivo, já que não se pode adotar forma de interpretação das posições tarifárias diferente daquela legalmente permitida, salvo se a lei que a instituiu for inconstitucional.

Com efeito, é assente na jurisprudência desta Corte e defendido com veemência pela doutrina, especialmente pelo Prof. Hugo de Brito Machado, que ao Conselho de Contribuintes falece competência para apreciar questões constitucionais.

Assim, não poderia a decisão recorrida afastar a incidência do art. 100 do Regulamento Aduaneiro e das normas legais correlatas, em face do princípio da presunção de constitucionalidade das leis. Ao revés, deveria ter sido considerado o referido dispositivo legal e suas conseqüências jurídicas, de forma a negar classificação tarifária dos produtos vendidos pela Recorrida diversa daquela prevista legalmente.

Por outro lado, expõe que, "caso não se leve em consideração a destinação dos bens ora analisados, para fins de classificação tarifária do IPI, o princípio da seletividade do tributo estará sendo violado, já que deixar-se-á de classificar os bens em seus itens específicos, vinculados à sua destinação, para classificá-los em item genérico, não próprio para a embalagem em questão".

Inicialmente, é de se negar a alegação de que a classificação tarifária apresentada pela Recorrida é a mais específica para os produtos em tela. Não é, se observadas as regras de interpretação do Sistema Harmonizado.



Processo nº : 10120.004070/96-40
Acórdão nº : CSRF/03-03.334

Por outro lado, não procede seja classificada a mercadoria em função do critério de seletividade. A seletividade, doutrinariamente, significa o seguinte, nas palavras de Aliomar Baleeiro:

“Seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas” (BALEIRO, Aliomar, *in* Direito Tributário Brasileiro, 11ª. edição, p. 347).

Em resumo, conforme o princípio da seletividade do IPI, quanto mais o produto for essencial à sociedade como um todo, menor deverá ser a alíquota do imposto.

Desconsiderar as regras de interpretação do sistema harmonizado para classificar a mercadoria em função do princípio da seletividade, além de pressupor, como já mencionado, a inconstitucionalidade daquelas regras, resultaria em alguns paradoxos.

Por outro lado, quem tem dispôr sobre a essencialidade ou não do produto industrializado é única e exclusivamente o legislador. O administrador e o contribuinte não possuem competência e nem parâmetros para decidir sobre tal assunto.

Por esse motivo a classificação tarifária tem de ser efetuada consoante as regras de sistema harmonizado, em interpretação literal e estrita. Se o produto merecia, face a sua essencialidade, ser tributado com alíquota menor ou alíquota zero, cabe apenas ao legislador alterar as posições tarifárias para cumprir esse intento. Tal atribuição, nas mãos da administração ou do contribuinte levaria certamente a insegurança jurídica.”

Analísado o recurso especial, sob o ponto de vista dos pressupostos ditados pelo art 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, verificou-



se o atendimento dos requisitos legais para sua admissibilidade, razão pela qual foi recebido pelo ilustre presidente da Câmara recorrida.

Devidamente cientificado da decisão do Conselho de Contribuintes e do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, tendo-lhe sido facultada a apresentação de contra-razões recursais, o contribuinte, com guarda de prazo, compareceu aos autos (fls 421 a 432) pleiteando seja negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional, mantendo-se a decisão da E Terceira Câmara do Colendo Terceiro Conselho de Contribuintes, em síntese, pelas seguintes razões:

"A detida leitura das razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional dá conta que o mesmo não logrou entender a exata extensão e conteúdo dos fundamentos lançados no voto-vencedor condutor do v. aresto recorrido.

Em primeiro lugar, insurgiu-se contra o fato de a decisão recorrida ter-se norteado pelo princípio constitucional que rege a exação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados – **o da seletividade em função da essencialidade dos produtos** - para classificar os produtos sob exame (caixas de isopor).

Com isto, de forma equivocada, entendeu que o v. aresto recorrido negou validade às Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGIs/SH, para depois concluir, dizendo – **"ainda que indiretamente"**, a Sra. Conselheira-Relatora declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que regem as citadas regras de interpretação.

De clareza solar que em momento algum o voto – vencedor tangenciou tal asseveração, como também, de forma alguma – **"ainda que indiretamente"** – declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos legais, porquanto o que ressalta no aresto é o fato de a Sra. Conselheira-Relatora ter apreciado a matéria sob a luz da Constituição Federal; o que é diametralmente diferente do caso de julgamento do dispositivo em questão e sim, a sua interpretação.

Tudo leva a crer que o douto Procurador da Fazenda Nacional pretendia que se negasse validade a princípio constitucional, sob o qual devem ser executadas as ações legislativas e executivas, para manutenção e consolidação do Estado-de-Direito.



Ao contrário, foi o Recurso Especial que se insurgiu contra a Constituição Federal, uma vez que foi nela que o v. aresto recorrido encontrou os parâmetros para julgar a lide, sem contudo, repisa-se, em momento algum ter julgado os dispositivos legais como inconstitucionais.

Sobre como interpretar a Constituição, vale lembrar preciosa lição do mestre PONTES DE MIRANDA (Comentários à Constituição de 1967, São Paulo, RT s.d. t.1, p. 5), citado na obra de HUGO DE BRITO MACHADO:

“Interpretar a lei não é só criticá-la: é inserir-se nela, e fazê-la viver”.

E mais: “Com a antipatia não se interpreta – ataca-se; porque interpretar é pôr-se do lado do que se interpreta, numa intimidade maior do que permite qualquer anteposição, qualquer contraste, por mais consentinte, mais simpático, que seja, do intérprete do texto. Portanto, a própria simpatia não basta é preciso compenetrar-se do pensamento que esponta nas regras jurídicas; e, penetrando-se nelas, dar-lhes a expansão doutrinária e prática, que é o comentário jurídico. Só assim se executa o programa do jurista, ainda que, de quando em vez, se lhe juntem conceitos e correções da lege ferenda”

Na espécie, a vontade do constituinte foi de estabelecer princípios norteadores para o Poder Executivo por em prática sua política fiscal – para exação do Imposto sobre Produtos Industrializados – isto é, que toda a legislação seja expedida com tal respeito, bem como que a Administração fazendária e o contribuinte interpretem sempre as normas pertinentes **com respeito à exação do IPI, sempre será exigido de acordo com seletividade em função da essencialidade dos produtos.**

Então, o entendimento esposado uniformemente pela doutrina e jurisprudência, é que para a interpretação das normas técnicas que balizam o Sistema Harmonizado, conforme as RGIs e NESH, **nunca deve ser deixado de lado o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade dos produtos;** uma vez que foi em razão deste que aquelas devem ser interpretadas. E não é para menos, ao fazer-se interpretação das normas contrariamente à Constituição é negar validade a seus princípios e, nem por isto, pode-se dizer que se tenha declarado a inconstitucionalidade das normas RGIs e NESH.

¹ HUGO DE BRITO MACHADO. Temas de Direito Tributário – RT., 1993, pág.79

Sem embargo, deve-se sempre classificar qualquer produto na Tabela com um olho nas RGIs e NESH do Sistema Harmonizado e outro na Constituição Federal.

Interpretar as RGIs e NESH contrariamente aos interesses do fisco – que de sua parte, obviamente, sempre pretende arrecadar mais com alíquotas mais altas - não é negar validade às mesmas; é tão-somente entender que a exação do IPI deve ser levada a efeito sobre os produtos industrializados conforme sua essencialidade para as pessoas em geral e o bem comum, aliás, é como todo dispositivo legal deve ser interpretado, nos termos do artigo 5º. da Lei de Introdução do Código Civil.

Depois, na classificação fiscal dos produtos propriamente dita, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional insiste que a posição adotada pelo contribuinte estava errada, conforme consta, no seu entender, do bem explicitado no voto-vencido.

Com efeito, a classificação fiscal sob discussão é controvertida e de considerável complexidade, tanto é que via de regra, discussões deste jaez chegam aos tribunais judiciários – como se verá mais adiante – quando de um lado o fisco defende a taxaço conforme a estrutura da TIPI e, por outro, o contribuinte defende aplicação do critério de tributação, obediente à **prevalência do princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade dos produtos.**

Com algum exagero, mas não ao desamparo da verdade, a conclusão de ao se admitir fosse o produto classificado na posição defendida pelo fisco, na espécie, **reductio ad absurdum** seria entender que o legislador determinou uma tributação mais elevada para o produto essencial, contrariando frontalmente os princípios constitucionais que informam o IPI.”

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA, Relator:

A mercadoria objeto da lide encontra-se perfeitamente identificada nos autos, resumindo-se a questão proposta à decisão deste colegiado em determinar sua correta classificação na NBM/SH (TIPI/TAB), à luz dos comandos das Regras Gerais de Interpretação.

Muito embora concorde com os questionamentos de ordem tributária argüidos pelo ilustre conselheiro relator, entendo também, no entanto, que estes temas devem ser solucionados na esfera normativa, vez que refogem à competência do contencioso administrativo.

Por outro lado, o entendimento de classificação fiscal adotado pela autoridade tributária é impecável, em perfeita consonância com as Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado e com amplo respaldo em suas Notas Explicativas.

De fato, conforme bem explicita o Voto Vencido que compõe o aresto ora recorrido:

“Seguindo a metodologia de classificação, passaremos à primeira Regra Geral de Interpretação, que diz:

“... a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de Seções e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes...”

Evidentemente, e como bem defende o Fisco, que a subposição dos produtos em questão, estando identificado como caixas, será a 3923.10 que expressamente contempla caixas, caixotes..

Não é admissível a classificação dos produtos na subposição 3923.90, sob a incidências "outros", porque essa incidência somente alcança produtos **não nomeados nas outras subposições referidas.**

Por outro lado, observe-se que a pretensão da Recorrente em comparar uma subposição de 1º. nível com um subitem é descabida, haja vista as aludidas regras de classificação ao disporem que "apenas são comparáveis subposições de mesmo nível..." (RG-6).

Pela técnica de classificação caberia se fosse o caso, comparar a subposição 3923.1 (caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes) com a subposição 3923.90 (outros), na qual está contida os subitens utilizados pela recorrente 3923.90.9901 – embalagens para produtos alimentícios e 3923.90.9902 – embalagens para produtos farmacêuticos.

Caso feita a comparação entre as subposições, isto é, comparando "caixas" com "outros", a subposição seria encontrada também pela Regra Geral 1, uma vez que o texto "caixas" determina ser esta a subposição.

Ademais, a subposição 3923.90 para a incidência de "outros", em seus itens 0100 e 0200 também nomeia espécies de embalagens, mas o item 99 e seus subitens voltam a generalizar as embalagens sem especificá-las, no caso "Embalagens para produtos alimentícios" e "Embalagens para produtos farmacêuticos".

Assim, não existe para esta mercadoria o pressuposto da prevalência da subposição mais específica, isto é, de que ela possa classificar-se em duas ou mais subposições (RG/6).

Daí que por força da Regra Geral primeira, entendo que o produto "caixas de isopor" classifica-se na posição **3923.10.0000**, eis que ali encontra-se textualmente designado "artigos de transporte ou de embalagem, **de plásticos**; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico, **caixas**, caixotes, engradados e artigos semelhantes."

Por fim, a Nota COANA nr. 47/98 ao tentar solucionar a polêmica, assim esclarece:

..."Persiste, porém, o fato de que quaisquer artigos plásticos de embalagem que estejam compreendidos nas subposições de 3932.1 a 3923.3, tais como sacos ou caixas, **não podem ser classificados no código 3923.90.99 pelas Regras de Classificação do Sistema Harmonizado.**

Processo nº : 10120.004070/96-40
Acórdão nº : CSRF/03-03.334

Na prática, portanto, só podem ser classificados nos "ex" 01 ou 02 do código 3923.90.99 os produtos que não se enquadrem nem como sacos, nem como frascos, nem como caixas, nem como qualquer outro produto definido nas subposições 3923.1 a 3923.5, considerando o carácter residual da subposição 3923.9..."

Para que não mais existam dúvidas com relação a esta questão, e por ser matéria correlata, a classificação de sacos plásticos próprio para acondicionar produtos alimentícios está determinada na posição 3923.21.0100, conforme esclarecem os seguintes atos:

Despacho Homologatório COSIT (DINOM) Nº 5, DE 08/04/96;

Despacho Homologatório COSIT (DINOM) Nº 131/95, de 04/03/96;

PS COSIT (DINOM) Nº 1465/95, de 13/12/95;
PS COSIT (DINOM) Nº 750/95, de 11/09/95;
DH COSIT (DINOM) Nº 225/94, de 01/11/94;
DH COSIT (DINOM) Nº 115/94, de 13/06/94;
DH COSIT (DINOM) Nº 215/93, de 20/10/93;
DH CST (DCM) Nº 30/92, de 16/03/92."

Por ser este o meu posicionamento, já expresso em inúmeros julgados desta Colenda Câmara Superior e da E Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala da Sessões-DF, em 04 de novembro de 2002.



HENRIQUE PRADO MEGDA

Processo : 10120.004070/96-40
Acórdão nº : CSRF/03-03.334

VOTO VENCEDOR

Peço *vênia*, neste caso, para discordar do entendimento firmado pelo Insigne Conselheiro Relator, no que diz respeito à classificação tarifária (TIPI) da mercadoria objeto do presente litígio.

Parece-me, sem sombra de dúvida, não merecer reparos o brilhante voto condutor do Acórdão recorrido (301-29-088, de 14.09.1999), de lavra da Insigne Conselheira Márcia Regina Machado Melaré, que adoto e transcrevo:

“O voto da ilustre relatora é uma verdadeira lição de técnica da aplicação das regras de classificação tarifária e que deve ser divulgada entre nossos pares, para que sirva de guia e orientação para futuros julgados.

Entretanto, entendo que a exegese técnica das normas de classificação devem ser adequadas ao nosso Sistema Tributário Nacional, verdadeiro Estatuto do Contribuinte, que se encontra insculpido na Constituição Federal.

No caso, trata-se de classificação de caixas/embalagens de isopor para fins de incidência do IPI. A fiscalização entende devam elas ser classificadas no item 3923.10.0000 (caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes) enquanto o contribuinte pretende a sua classificação nos códigos 3923.90.9901 (embalagem para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagem para produtos alimentícios) (SIC).

Apesar de a relatora entender que, pelas regras gerais do Sistema Harmonizado, não se pode classificar a mercadoria em função de sua destinação, o fato é que, no caso, a classificação do bem se dá para fins de aplicação do IPI, e o IPI, conforme norma constitucional, é tributo seletivo, em função da especialidade da mercadoria.

Devem ser, portanto, harmonizadas sistematicamente, no caso, as normas gerais de interpretação para classificação tarifária, contidas no Sistema Harmonizado, com as normas constitucionais vigentes, sob pena de ficarem estas últimas ineficazes



Processo : 10120.004070/96-40
Acórdão nº : CSRF/03-03.334

quando se tratar de questão envolvendo classificação tarifária.

Conforme decisão trazida à colação pelo recorrente, em seu recurso de fls. 340: "Em tema de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, havendo controvérsia na correta classificação das normas contidas na Tabela de Incidência do IPI, deve prevalecer a regra mais específica, que prevê a classificação do produto segundo a destinação, afastando-se a regra de caráter geral" (Apelação Cível nº 89.01.029570-BA).

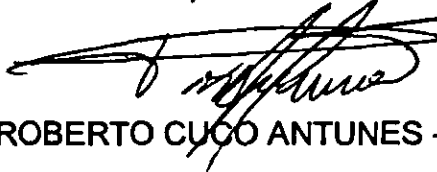
No meu entender caso não se leve em consideração a destinação dos bens ora analisados, para fins de classificação tarifária do IPI, o princípio da seletividade do tributo estará sendo violado, já que deixar-se-á de classificar os bens em seus itens específicos, vinculados à sua destinação, para classificá-los em item genérico, não próprio para as embalagens em questão."

Uma vez identificada a finalidade e destinação das referidas embalagens, não havendo questionamento no processo a esse respeito, entendo acertada a posição majoritária adotada pela C. Câmara recorrida, no presente caso.

É remansosa a jurisprudência dos órgãos colegiados administrativos e até mesmo do Judiciário no mesmo sentido, como se denota, dentre outros, dos Arestos indicados e transcritos nas Contra-Razões acostadas aos autos.

Ante o exposto, meu voto é no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 04 de novembro de 2002



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES – Relator Designado