



RF 301.0.569/2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10120.004070/96-40  
SESSÃO DE : 14 de setembro de 1999  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088  
RECURSO Nº : 119.796  
RECORRENTE : ISOESTE IND. E COM. DE ISOLANTES TÉRMICOS  
LTDA  
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF

IPI - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - 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 classificadas nas posições 3923.90.99.01 e 3923.90.9902  
RECURSO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os conselheiros Roberta Maria Ribeiro Aragão, relatora e Luiz Sérgio Fonseca Soares. Designada para redigir o acórdão a conselheira Márcia Regina Machado Melaré.

Brasília-DF, em 14 de setembro de 1999

  
MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
Presidente

  
MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ  
Relatora Designada

04 SET 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO e MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ. Ausentes os Conselheiros PAULO LUCENA DE MENEZES e FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO. Esteve presente o advogado Dr. Alexandre B. Jaguaribe - OAB/DF nº 6.712.

míms

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088  
RECORRENTE : ISOESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE  
ISOLANTES TÉRMICOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF  
RELATOR(A) : ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO  
RELATORA DESIG. : MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima qualificada foi lavrado auto de infração (fls. 94/266), onde foi apurado um crédito tributário no valor de 486,644,17 UFIR;

O referido crédito tributário resultou dos seguintes fatos:

1- A contribuinte remeteu produtos de sua fabricação para a Zona Franca de Manaus e para a Amazônia Ocidental utilizando-se da suspensão do IPI prevista no art. 36, inciso XII e XIII do RIPI/82. Entretanto, as remessas relativas às Notas fiscais constantes dos demonstrativos de fls. 94/103 não foram internadas pela Zona Franca de Manaus, conforme Declarações de Internamento emitidas pela SUFRAMA (fls.43/59 e 73/76);

2- A não comprovação do internamento das mercadorias acarretou o descumprimento da condição de suspensão do IPI, tornando-se exigível o imposto que deixou de ser lançado em virtude desse favor fiscal;

3- A contribuinte deu saída, com classificação fiscal incorreta, a caixas térmicas de sua fabricação. As caixas foram classificadas como embalagens para produtos alimentícios(3923.90.9901) e para produtos farmacêuticos (3923.90.9902), ambas sujeitos à alíquota zero do imposto sobre produtos industrializados; os autuantes entendem que os produtos devem "possuir características intrínsecas e/ou extrínsecas (tais como forma e colocação de dizeres impressos) que os tornem adequados para acondicionar produtos alimentares", conforme disposto na IN SRF 028/82. E que as caixas ora em litígio, para que fossem classificadas

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

nas posições adotadas pela impugnante, teriam de ter, necessariamente, as características previstas na IN SRF 028/82;

A empresa apresentou impugnação (fls. 268/280) alegando em síntese:

### **PRELIMINAR**

Como preliminar, defende, para fins de julgamento, o sobrestamento do presente processo enquanto o Fisco estiver diligenciando, junto aos clientes da autuada, para confrontar os dados obtidos para, em busca da verdade, punir quem merecer.

### **MÉRITO**

#### **DA NATUREZA DO IPI**

- que o IPI incide sobre produtos industrializados e não sobre operações realizadas com esses produtos, como é o caso do ICMS;
- como o IPI incide sobre o produto ter-se-ia de concluir que independentemente da destinação ou origem do produto, o mesmo deve ser tributado à mesma alíquota, idêntica base de cálculo e o mesmo vencimento, sob pena de se caracterizar ofensa ao princípio da isonomia;
- caso fosse absoluta essa regra, para cada produto teria de haver uma única alíquota. No caso da isenção, o produto seria isento independentemente do seu destino, com, por exemplo a exportação;
- não seria assim, pois no IPI, ao contrário do ICMS, ao invés de uniformidade da alíquota compõe-se na sua natureza pela regra fundamental da essencialidade do produto, que não definida apenas em relação à finalidade do produto, mas em razão do seu uso, de suas inúmeras destinações, inclusive as de ordem social;

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

- na definição de essencialidade, e, por consequência, da seletividade do grau de correção da tributação, haveria sempre razão de natureza política, em função do interesse econômico-social e em benefício do bem comum. Desse modo, a destinação do produto seria de fundamental importância para seleção dos níveis de tributação;
- o significado de "essência" é dado pelo dicionário de Filosofia, da Editora Mestre Jou;
- a Constituição Federal ao adotar o princípio da essencialidade, não estaria querendo definir a essência de cada produto em relação à substância constitutiva, mas sim em relação ao seu destino; a Carta Magna teria pretendido "definir a essência social de cada produto, o interesse social, e o econômico se dirige à satisfação das necessidades da sociedade, que as suas possíveis destinações, seja única, ou seja múltipla, possam oferecer para a vida do corpo social, enquanto tal; a destinação de cada produto está assim, sob aspecto em que se examina, umbilicalmente ligado ao princípio constitucional da seletividade de seu uso segundo a especialidade econômica e social a que se dirige, seja como produto em si, seja como variação de sua utilização final";
- a lei ordinária poderia dispor sobre os graus de tributação de um produto segundo sua destinação.
- e cita os arts. 39 e 42 do RIPI/82. Faz referência às isenções listadas no art 44 do RIPI, onde, em alguns casos, a destinação dada ao produto representa elemento essencial na desoneração tributária;
- não é só na isenção que a essencialidade se exprime, mas também na variação das alíquotas segundo critérios de interesse econômico e social, capacidade contributiva de segmentos da sociedade, finalidade e destinação dos produtos;
- esses aspectos se tornam concretos na Tabela do IPI, não só através da variação da alíquota, mas da própria descrição de cada posição, nas quais há menção do destino do produto

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

como elemento essencial à classificação de determinado produto na Tabela.

### **DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS**

- que a classificação de seus produtos foi feita levando-se em conta a destinação dada a eles pelos adquirentes, tendo em vista expressa disposição contida na TIPI referente ao acondicionamento de produtos farmacêuticos e alimentares, os quais estão sujeitos à alíquota zero, que atende ao princípio constitucional da seletividade e da essencialidade;
- pelas Regras Gerais de Interpretação da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, nada obsta à classificação fiscal por ela adotada. A dúvida surge em virtude de atos normativos de caráter administrativo baixados pela repartição incumbida de aplicar a lei;
- que de acordo com a Regra 1ª a posição adotada confirma o valor predominante do texto das posições e normas;
- de acordo com a Regra 3ª, a posição mais específica terá prioridade sobre a mais genérica, e que só no caso de esta regra não puder ser aplicada, prevalecerá a letra "c" da norma 3;
- os seus produtos são destinados, entre outras possíveis aplicações, a acondicionamentos de vacinas ou alimentos, e que os mesmos são adquiridos por empresas que se dedicam a esse mister. E que as posições adotadas pela empresa são mais específicas do que as genéricas adotadas pelo fisco;
- não sendo os produtos da impugnante próprios para manuseio, empilhamento e transporte, não poderiam estar enquadrados no código 3923.10.0000, como quer o Fisco. Não se aplicariam os pareceres CST 561/89 e 1.129/91;
- a característica desses produtos não é apenas o rótulo ou pela forma, para que sejam reconhecidos para o fim de acondicionar vacinas e sorvetes. A própria matéria de que é

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

feito - ISOPOR - o identifica para essa finalidade precípua. No caso específico da impugnante são os próprios clientes que rotulam as embalagens, conforme se pode ver pelas fotografias enviadas pelo mesmo;

- que a qualidade do adquirente é parte componente da seletividade para fins de classificação ou isenção do produto, que, se vendido a outros adquirentes, estarão sujeitos à classificação diversa, e cita vários itens do art. 44 do RIPI;
- que as declarações fornecidas por seus inúmeros clientes atestam que os produtos comercializados, de produção da impugnante, são aqueles contidos na subposição estabelecida no RIPI de alíquota zero;
- que os autuantes teriam somado à base de cálculo do imposto lançado de ofício o valor correspondente a várias notas fiscais sem valor comercial, relativas às remessas das embalagens às gráficas para aposição dos rótulos, além de outras notas que foram indevidamente autuadas.

#### **DOS PRODUTOS ENVIADOS PARA A REGIÃO DA SUFRAMA**

- São várias as formas de comprovação da efetiva entrada dos produtos na região da SUFRAMA, que a prevista pela SINIEF nº 22, tal seja: comprovação pelo filigrana nas notas fiscais; pela comprovação através das declarações de transporte que acompanham as notas fiscais, expedidas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA; cópias dos livros de entrada da mercadoria em seus estabelecimentos;
- Caso alguns de seus produtos remetidos à região da SUFRAMA não tenham chegado ao seu destino não foi por conveniência da mesma, mas sim de seus adquirentes e/ou falhas burocráticas, que, em ambas as situações, não pode ser a responsável;

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

- Requer que o próprio fisco diligencie junto aos adquirentes no sentido de informarem e comprovarem a entrada das mercadorias no destino;
- Que foram autuadas diversas notas fiscais com o imposto sobre produtos industrializados devidamente declarados, devendo também serem excluídas;
- Que o pagamento do IPI, se este for devido, deve ser efetuado sem multa, sem juros e correção monetária, visto que não houve culpa da autuada, que não agiu com dolo ou má-fé.

Requer ao final além das solicitações acima citadas a juntada de documentos que provam o alegado, e ainda, a juntada de outros documentos que se fará no decorrer do processado e a declaração de que as provas ofertadas pela autuante são legais e legítimas para comprovarem o alegado.

Apreciando o feito, a autoridade de 1ª Instância conhece da impugnação apresentada para manter o crédito tributário exigido, e justifica sua decisão, em síntese, com os seguintes argumentos:

**DA PRELIMINAR:**

- que o Processo administrativo Fiscal segue o rito determinado pelo Decreto nº 70.235/72 e suas posteriores alterações. Analisando esse Decreto, verifica-se que em nenhum dos seus dispositivos consta permissão para que a autoridade administrativa encarregada do julgamento em litígio deixe-o em fila de espera, enquanto aguarda o desenrolar do trabalho da fiscalização em estabelecimento de terceiros;
- mesmo que houvesse possibilidade jurídica de se sobrestar este processo, mesmo assim as razões apresentadas não seriam suficientes para tal, pois os trabalhos fiscais realizados nos estabelecimentos dos adquirentes dos produtos fabricados pela autuada, ao contrário do alegado, não visam comprovar as infrações praticadas pela impugnante, mas averiguar se esses estabelecimentos

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

cumpriram com a obrigação acessória prevista no art. 173 e parágrafos, do RIPI/82;

- de outra forma não poderia ser, pois ditas diligências, realizadas após a lavratura do auto de infração, não poderiam ser aproveitadas contra a autuada no presente litígio, pois constituir-se-ia em prova superveniente à denúncia fiscal e o seu uso ensejaria em cerceamento de defesa, tornando anulável todo o processo;
- em razão do exposto, é de não se acolher a preliminar levantada.

### **DO MÉRITO**

#### **DA NATUREZA DO IPI**

- que a defendente equivoca-se quando mistura classificação fiscal e tributação em função da essencialidade do produto;
- quanto à natureza jurídica, o IPI é imposto real e indireto. Real no sentido de que a tributação é fixada de acordo com o produto e não em face das condições do contribuinte do imposto; indireto porque a repercussão financeira do tributo recai sobre o adquirente da mercadoria, o qual é didaticamente chamada de contribuintes de fato, enquanto que o estabelecimento industrial é o responsável pelo recolhimento dos imposto aos cofres públicos.
- que ao fixar a alíquota de 10%, 12% ou 15% para as caixas de isopor o legislador não feriu a seletividade do IPI, pois se comparadas com as de produtos supérfluos como perfumes 77%, uísques 130% e cigarros 330% vê-se que referido princípio constitucional foi fielmente observado;
- que dentre as Regras Gerais para Interpretação do sistema harmonizado não figura a essencialidade da mercadoria como critério para sua codificação fiscal. O grau de necessidade do produto vai influenciar na fixação de sua alíquota, mas de maneira alguma na sua codificação da Tabela de incidência do IPI.

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

### DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

- o art. 16 do RIPI/82 determina que a classificação fiscal dos produtos será feita de acordo com as Regras Gerais de Interpretação e Regras Gerais Complementares da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM-SH;
- a subordinação da classificação às ditas regras evita que o posicionamento das mercadorias na tabela de Incidência do IPI seja feito de acordo com o maior ou menor percentual da alíquota do imposto correspondente a cada código;
- que os autuantes adotaram codificação diversa da impugnante respaldados nos Pareceres CST 561/89 e 1.129/91 e despachos homologatórios nº 112/90; 75/91; 312/91 para os produtos fabricados pela impugnante;
- que de acordo com os referidos pareceres, não resta dúvida de que os produtos objeto da lide devem ser classificados nos códigos 3923.10.0000 e não nos códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902;
- que os Pareceres e despachos Homologatórios, citados na denúncia fiscal, são expedidos pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, a qual detém competência exclusiva para dirimir pendências sobre classificação fiscal;
- que as caixas fabricadas pela impugnante não têm como função essencial o acondicionamento de alimentos ou remédios, mas como se pode ver do encarte publicitário dessas caixas (fls.92/93), destinam-se à conservação e transporte indistintamente, de diversos produtos, tais como: sorvetes, refrigerantes, cervejas, produtos químicos, etc;
- que essas caixas não têm qualquer característica externa ou interna que as individualize como embalagem para alimentos ou remédios, mas de qualquer produto que necessite ser termicamente isolado e que diante dessas características e aplicando as Regras Gerais para Interpretação do SH da NBM/SH chega-se à conclusão de

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

que a classificação está correta, justamente no código 3923.10.0000;

- que a posição 3923.90 - "outros" não pode ser a correta, visto tratar-se de posição residual, onde se classificam todos os artigos de transporte ou de embalagem, constituídos de plástico que não estejam compreendidos nas subposições precedentes. A posição 3923.10 é mais específica do que a 3923.90, e que por força da RG 3 a classificação das caixas de plástico(isopor) encontra-se na subposição 3923.10;
- que a defesa alega tributação indevida de algumas notas fiscais, mas não cita sequer uma delas que tenha sido erroneamente incluída na base de cálculo do imposto lançado por meio do auto de infração. Por se tratar de alegações genéricas sem qualquer fundamento fático ou jurídico, não se pode a elas dá relevância capaz de ofender o lançamento fiscal, calçado em robustas provas.

#### **DOS PRODUTOS ENVIADOS À REGIÃO DA SUFRAMA**

- que não são relevantes ao caso as alegações da defesa, segundo o qual haveria outras forma de se comprovar o internamento das mencionadas das mercadorias na Zona Franca ou na Amazônia Ocidental, que não as listagens fornecidas pela SUFRAMA;
- que não houve a comprovação nos autos dos meios de prova mencionados pela defendente (declarações de transporte, cópias dos livros de registros de Entrada dos adquirentes das mercadorias - a impugnante tivesse comprovado que os produtos chegaram à Amazônia Ocidental, ainda assim teria descumprido as condições da suspensão do imposto, pois o benefício fiscal é concedido exclusivamente para os produtos que forem internados por intermédios dos entrepostos aduaneiros da Zona Franca de Manaus, internação essa que é comprovada, obviamente, pela SUFRAMA.

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

### DA MULTA DOS JUROS – DA CORREÇÃO MONETÁRIA

- que de acordo com o art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações, independe da intenção do agente, bem como da natureza e do efeito do ato. Assim para efeito da aplicação da multa de ofício, faz necessário, apenas, que a infração tenha sido cometida, o que ficou plenamente demonstrado nos autos;
- que a correção monetária e os juros de mora decorrem de lei, e visam, respectivamente, recompor o valor da moeda corroído pela inflação e remunerar o capital da fazenda pública referente ao imposto que deixou de ser recolhido no prazo legal;
- por isso não há qualquer possibilidade jurídica de se desonerar a impugnante desses encargos legais.

Quanto às perícias e diligências requeridas, as mesmas consideram-se não formuladas, pois não atenderam aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do decreto 70.235/72.

Conclui a decisão por:

- preliminarmente, indeferir o pedido de sobrestamento do julgamento e negar as perícias e diligências solicitadas;
- no mérito, manter a exação fiscal, nos termos do auto de infração;
- conceder, *ex officio*, a redução do percentual da multa de ofício para setenta e cinco por cento do imposto exigido.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, recorre a esse colegiado pleiteando a reforma da R. Decisão singular, com as seguintes alegações:

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

### **PRELIMINARMENTE**

- a reforma da decisão, na parte em que esta fechou as portas à Recorrente, no sentido de que a mesma diligenciasse na busca de novos elementos comprobatórios, especialmente no que diz respeito à efetiva entrada de seus produtos na Zona Franca de Manaus;
- necessita também das diligências, no que diz respeito à comprovação junto aos adquirentes, da efetiva utilização de seu produto(embalagens) no acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos;
- que pelo art. 67 da recente Lei nº 9.532, de 16/12/98, foram alteradas, entre outras disposições sobre a citada matéria, disciplinada atualmente pelo Decreto nº 70.235/72, a referente à prova documental a ser apresentada pelo contribuinte nos litígios fiscais, permitindo-se a juntada de documentos após a impugnação, "quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior", entre outras razões;
- que sejam acolhidos por esse Conselho elementos para comprovação das provas, até mesmo na fase posterior do presente recurso, quando da sustentação oral que pretende desenvolver.

### **MÉRITO**

Por economia processual a recorrente reporta-se à toda argumentação oferecida no requerimento inicial, e que seja considerada como se aqui estivesse transcrita.

#### **Da entrada das mercadorias na Zona Franca de Manaus**

- que o item 5, do Parecer Normativo CST nº 201/71 exemplifica outras modalidades de comprovação, e diz que "suprida estará a condição estabelecida para o direito à suspensão do imposto";

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

- a Recorrente tem informações seguras que o fisco passa a exigir do recebedor das mercadorias a multa pelo recebimento das mesmas nas citadas condições, sem comunicação à repartição;
- que o Fisco está sendo arbitrário quando dos resultados das diligências comprovam terem os destinatários recebido as mercadorias descritas nas notas fiscais - com erro de classificação fiscal, no seu dizer -, e se trazidas aos autos seria a prova de legitimidade das operações comerciais e desmontaria a leviana acusação fiscal. O Fisco não trouxe as provas aos autos, uma vez que se o fizesse estaria constituindo prova a favor desta. E isto não interessa à Fazenda Pública, que não obedeceu os princípios da lealdade processual e da estabilização da lide, sendo que a jurisprudência tem admitido a juntada de documentos sem as restrições dos artigos 396 e 397 do CPC;
- os documentos e registros contábeis que produzem prova a favor da Recorrente só podem ser coligidos juntos aos destinatários, contudo não tem a mesma poder de polícia para requisitá-los, como o Fisco. Além da farta documentação que a Recorrente juntou aos autos - a qual diga-se de passagem, não mereceu a devida apreciação pela r. decisão recorrida - outros tantos documentos não foram fornecidos pelos adquirentes e deveriam estar nos autos para a comprovação dos fatos alegados, nesta altura, tanto pelo Fisco como pela Recorrente;
- destinatário da prova é o processo, uma vez que o ideal do Direito é a busca e o encontro da verdade real, material, e por isto, o julgador deve determinar a juntada de tal prova, a qual necessariamente não deverá ser produzida por quem a alegou, e sim por quem tem condições de fazê-lo. Neste caso é o Fisco, por se tratarem de documentos de outros contribuintes, aos quais que não tem acesso a Recorrente;

#### **DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS**

- que o Segundo Conselho de Contribuintes tem competência de que decorre de lei para pronunciamento

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

conclusivo, sobre a matéria, quando a mesma é trazida como objeto de apelação (art. 25 do parágrafo 1º, II, do Decreto 70.235/72);

- cita os Acórdãos nº 202.07.985, 201-69.560, bem como transcreve ementa do Acórdão de decisão do M. Juízo da 6ª Vara da Bahia para alegar mais uma vez que a classificação da Recorrente é a correta;
- que a r. decisão recorrida é contraditória, quando cita exemplos da destinação dos produtos fabricados pela Recorrente (sorvete, refrigerantes, cervejas, produtos químicos, peixes frescos, sanduíches, frutas etc.). Pois o que são os produtos exemplificados senão produtos farmacêuticos ou alimentícios? E ditas embalagens não se destinam ao acondicionamento, conservação e transporte dos mesmos, evitando que se deteriorem? Ainda mais porque os mencionados subitens ("ex") referem-se a todas as embalagens, sem qualquer restrição às de acondicionamento, transporte ou conservação de produtos alimentícios ou farmacêuticos;
- levada a questão ao julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão plenária de 17/11/97, foi a mesma, em última instância administrativa, decidida no sentido do que agora pretende a Recorrente;
- até a interposição do presente recurso os Acórdãos nº CSRF/02-0.674 e 0675 não haviam sido formalizados, motivo pelo qual deixa-se de trazê-los e comentar suas razões de decidir, que estão do lado dos argumentos da recorrente, requerendo desde já, seja-lhe permitido - por meio de juntada aos autos - assim que os arestos estiverem disponíveis.

O recorrente anexou ao Recurso a Liminar Judicial, que o desobriga ao depósito em juízo relativa a quantia da exigência fiscal;

A Procuradoria da Fazenda Nacional devolveu o processo para que se procedesse à apuração do valor lançado (fls. 356).

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

Foi informado às fls. 357 que o valor do débito consta das fls.  
331;

A Procuradoria da Fazenda Nacional deixou de apresentar as  
contra-razões, e remeteu o processo diretamente ao Conselho de  
Contribuintes.

É o relatório.

RECURSO N° : 119.796  
ACÓRDÃO N° : 301-29.088

### VOTO VENCEDOR

O voto da ilustre relatora é uma verdadeira lição da 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 3923.90.99.01 (embalagem para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagem para produtos alimentícios).

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 de alíquota 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 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 n° 89.01.029570-BA)

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.796  
ACÓRDÃO N° : 301-29.088

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.

Pelo exposto, meu voto é no sentido de ser dado provimento ao recurso do contribuinte

Brasília, setembro de 1999



MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ  
Relatora Designada.

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

O processo trata das seguintes questões:

**PRELIMINARMENTE**

1. Repete requerimento para a Fazenda Nacional trazer aos autos os resultados das diligências levadas a efeito junto aos adquirentes das mercadorias produzidas pela requerente;
2. Solicitação de juntada de documentos após a impugnação, baseada no art. 67 da Lei nº 9532/97;
3. Complementação das provas na sustentação oral.

**MÉRITO**

I - A falta de comprovação do internamento das mercadorias na Zona Franca de Manaus;

II - A classificação fiscal incorreta adotada pela recorrente.

Com relação às preliminares arguidas deixo de conhecê-las, por serem matérias de competência do 2º Conselho de Contribuintes, conforme previsto no Decreto 2562/98.

**Quanto ao mérito.**

**DOS PRODUTOS ENVIADOS À REGIÃO DA SUFRAMA**

Deixo de conhecer da matéria, por ser de competência do 2º Conselho de Contribuintes, conforme previsto no Decreto 2562/98.

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

### **Quanto à classificação fiscal das mercadorias**

É válido ressaltar que o recurso deixou de contestar a decisão, para tão somente fazer alegações repetitivas e acrescentar que seja juntado ao autos, quando estiverem disponíveis, acórdãos da Câmara Superior de Recursos que não foram ainda sequer formalizados.

Não merece relevância esta solicitação, uma vez que os acórdãos citados não se referem ao produto que ora se discute.

Contudo, é válido observar que esta matéria - classificação fiscal das embalagens - de que cuidam os autos, destinadas ao acondicionamento de produtos alimentares e farmacêuticos -, já foi objeto de várias decisões da 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes, se bem que não pela unanimidade de seus membros.

Apesar de ser matéria já bem discutida, mas também de constantes controvérsias é que deve-se ressaltar alguns aspectos que possivelmente não foram abordados.

#### **O primeiro deles, é quanto à identificação do produto:**

- a determinação do enquadramento de uma mercadoria na Nomenclatura Brasileira de Mercadoria do Sistema Harmonizado - NBM/SH -, deverá ser sempre precedida de um conhecimento completo das características e propriedades desta mesma mercadoria;

- no caso, não existe nenhuma dúvida quanto à identificação do produto em questão: trata-se de **CAIXAS DE ISOPOR**, conforme se comprova através das fotos constantes dos autos (fls. 92/93).

#### **O segundo diz respeito a como classificar uma mercadoria:**

- inicialmente, é válido salientar que de acordo com o artigo 1º da Convenção Internacional entende-se por Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias ou, simplesmente, "Sistema Harmonizado", a Nomenclatura, compreendendo as posições e subposições e respectivos códigos numéricos, Notas de Secção, de Capítulo

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

e de Subposições, bem como as Regras Gerais de Interpretação;

- em seguida, deve-se observar o disposto no parágrafo único do art. 100 do Regulamento Aduaneiro:

“Art. 100...

Parágrafo único - A interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) far-se-á pelas suas Regras Gerais (RG) e Regras Gerais Complementares (RGC) e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas da Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira.”

- e que, a metodologia para classificar determinado produto, é achar primeiramente a posição. É também, já com a posição encontrada, que se estabelece qual a única das subposições da posição correspondente à mercadoria se enquadra. E, ainda, definir qual o item dentro dela é o correspondente, e já com o item determinado, estabelecer finalmente qual o subitem é o da mercadoria em questão.

Agora passaremos a analisar a questão:

- a interessada classifica o produto caixas de isopor destinadas a produtos alimentícios e a produtos farmacêuticos nos códigos 3923.90.99.01 - embalagem para produtos farmacêuticos - e 3923.90.9902 - embalagem para produtos alimentícios - da TIPI/88 respectivamente, enquanto que o fisco pretende o código 3923.10.0000 - artigos de transporte ou de embalagem de plástico; caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes.

Conforme se verifica nos autos, a posição do código 3923 é comum tanto a interessada, quanto ao Fisco, o ponto de discordância se verifica a partir da determinação da subposição:

“3923 - artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos, rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.”

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

Com base nesses elementos, passaremos a determinar a subposição da referida mercadoria de acordo com a técnica estabelecida no sistema de classificação denominado Sistema Harmonizado:

No caso, a posição 3923 tem a sua incidência desdobrada nas seguintes subposições:

**3923.10.0 – caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes...**

3923.2 - sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos...

...

3923.30.0000 - garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes...

3923.40 - bobinas, carretéis e suportes semelhantes

...

3923.50.0000 - rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes...

**3923.90 – outros**

3923.90.100 - vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros.

3923.90.200 - canudos ou minitubos para acondicionamento de sêmen animal em doses e de aplicação direta em inseminação artificial.

3923.90.99 - outros

3923.90.9901 - embalagem para produtos farmacêuticos.

3923.90.9902 - embalagem para produtos alimentícios.

...

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

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes:..."

Evidentemente, e como bem defende o Fisco, que a subposição do 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 incidência "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,

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico, caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes.”

Por fim, a Nota COANA nº 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.

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 caráter 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.

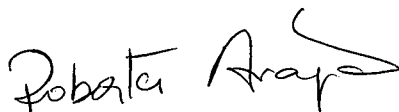
Diante do exposto, e como bem decidiu a autoridade julgadora de 1ª instância, nego provimento ao recurso com relação à matéria de classificação fiscal, e proponho que seja encaminhado ao 2º Conselho de Contribuintes para que sejam julgadas as preliminares arguidas, bem como a

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.796  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.088

matéria relativa à suspensão dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 1999



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Conselheira.