



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10380.007467/96-12
Recurso Nº : 303-120167
Matéria : IPI - CLASSIFICAÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : MASTER INDÚSTRIA PLÁSTICA CEARENSE S/A.
Recorrida : 3ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 15 de maio de 2007.
Acórdão nº : CSRF/03-05.361

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EMBALAGEM. SACO PLÁSTICO.
Sacos plásticos de quaisquer dimensões, inclusive os sacos utilizados a título de embalagem para produtos alimentícios, classificam-se no código 3923.21.0100 DA da TIPI/88.

A Regra Geral de Classificação nº 3, alínea "a" (a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas) combinada com a Regra Geral Complementar – RGC nº 1, se impõe ao produto (sacos), pois que a classificação do produto em tela se faz pelo texto da posição (artigos de embalagem), da subposição (sacos de quaisquer dimensões – de polímeros de etileno) e do item (sacos, exceto postais), por ser mais específica.

Recurso especial provido.

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 unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
RELATOR

FORMALIZADO EM:

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SUSY GOMES HOFFMANN, JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, ANELISE DAUDT PRIETO, MARCIEL EDER COSTA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10380.007467/96-12

Acórdão nº : CSRF/03-05.361

Recurso Nº : 303-120167

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : MASTER INDÚSTRIA PLÁSTICA CEARENSE S/A

RELATÓRIO

Versa a matéria sob exame sobre a falta de recolhimento de IPI decorrente da classificação fiscal equivocada, segundo o entendimento do Fisco.

A contribuinte, já identificada, classificou segundo a TIPI os produtos denominados "películas de Polímero de Etileno e Sacos de Polímero de Etileno", mais conhecidos como Películas e Sacos de Polietileno, nos códigos 3920.10.0199 (com isenção de IPI consoante a Lei 8.420/92), e 3923.21.0100, respectivamente.

Por ocasião das vendas realizadas de Sacos de Polietileno, para acondicionar alimentos, a empresa realizou a classificação fiscal 3923.90.9901, tributados à alíquota de 0% (zero por cento).

O entendimento exarado pela Fiscalização é de que o referido saco, mesmo que seja para acondicionar alimentos, continuam sendo classificados no código 3923.21.0100 e tributados à alíquota de 15%, de acordo com o Despacho CST/CODIT fls. 12/14.

Por esta razão foi a contribuinte autuada por falta de lançamento de IPI (NF nº 040.486), para o cumprimento da exação em R\$ 92.269,25 (auto de infração, fls. 02/08).

Impugnando o feito, aduziu a contribuinte:

- Em relação à inobservância do valor tributável – produto nacional - a elaboração do clichê para identificação das embalagens produzidas e vendidas para seus clientes, não se enquadra no rigor do que preceitua o art. 15, da Lei nº 7.798/89, por se tratar de situação bastante específica no processo produtivo de embalagens para alimentos.
- Caso o Fisco não entenda tal expediente como enquadramento dos clichês nas "demais despesas acessórias", a alíquota de IPI incidente sobre a pretensa fabricação do clichê, seria de 8% e não de 15% como pretende a autoridade fiscal.
- Vale salientar que, quando a impugnante adquire de terceiros no mercado de clichês, a mesma paga ao fornecedor o preço devido, acrescido do IPI, na alíquota de 8%, não sendo justo, portanto, que, pelo fato de confeccionar os clichês para atendimento a seus clientes e, fazendo uso dos recursos materiais e humanos, pague uma alíquota bem superior (15%).

Processo nº : 10380.007467/96-12

Acórdão nº : CSRF/03-05.361

- O entendimento é que o clichê, como parte de material de embalagem para alimentos, não seria tributado. Todavia, por se tratarem de valores inexpressivos, racionalidade do processo e dispender argumentação sobre a matéria solicitada, da autoridade autuante, que, classifique corretamente na TIPI, na posição 8442.30.01..01, para o fim de se proceder ao recolhimento com os devidos acréscimos e descontos legais previstos, ainda na fase administrativa do presente feito.
- Refuta todos os argumentos expendidos no auto de infração sob referência, concernentes ao pretenso erro de classificação fiscal, eis que o fisco atribuiu mais importância aos atributos forma e composição do produto, do que a sua essencialidade (art. 153, § 3º, CF/88 e art. 48 do CTN).
- Deve-se atentar para o fato de que na fabricação e fornecimento de embalagens (sacos), das posições referentes a polietileno e seus derivados, têxteis e plásticos, nestas posições, por vezes, existe o sub-item específico para quando a embalagem é “para alimento” e com alíquota ZERO do IPI.
- No caso em comento deve ser considerada a finalidade dos produtos desonerando, com alíquotas mais brandas, os que sejam mais essenciais à população mais carente.
- A isenção retromencionada não visou atingir a forma e o conteúdo de um produto feito com derivado de petróleo – Saco de polietileno – e sim, a utilidade objetiva do saco ao acondicionar alimentos, que em sua maior parte é destinada ao segmento populacional mais necessitado.
- A IN/SRF nº 28/82, tratando dos códigos de classificação da TIPI, dispôs em seu item 4, *“ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, classificam-se nos respectivos códigos: a) as embalagens com classificação mais específica na TIPI, como, por exemplo, o saco de matéria plástica artificial (39.07.05.00)”*.
- Ora, a mesma posição tinha a alíquota zero, ao contrário daquela com 8% (39.07.03.02), “embalagens e recipientes para produtos alimentares”.
- O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, inspirando a NBM, que integra e dá suporte à TIPI, e até, de forma bem explícita se mostra através de suas regras, notadamente da Regra 3 ‘a’, da RGC.
- Menciona jurisprudência em seu favor.
- Não se conforma com o critério desigual utilizado pelo Fisco para a atualização e apenação dos valores que entende devidos, a si, quando, por outro lado, os créditos fiscais da Impugnante foram mantidos a valores históricos para fins de compensação. Tal postura eleva seus créditos (fisco) a valores incompreensivelmente superestimados.

Processo nº : 10380.007467/96-12

Acórdão nº : CSRF/03-05.361

- Requer a homologação do DARF, referente ao recolhimento do IPI, nota fiscal nº 036.263, valor de CR\$ 5.397.600,00, e não dez vezes superior, ou seja, CR\$ 53.976.000,00.
- Requer o deferimento do pedido de perícia formulado para dirimir dúvidas existentes e levantadas nesta impugnação, indicando o profissional legalmente habilitado, endereço e quesitos, de acordo com o art. 16 do Dec. 79.235/72.
- Finalmente, requer a improcedência do auto de infração.

A decisão prolatada pela DRJ/FLA de nº 0360/97 (fls. 173/188) julgou o lançamento procedente em parte, sintetizando o seu entendimento sobre a matéria nos termos da ementa adiante transcrita:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, integrantes de seu texto – Sacos de material plástico, destinados a embalagem de produtos alimentícios, classificam-se pelo Código 3923.21.0100 da TIPI/88.

VALOR TRIBUTÁVEL.

Incluem-se no valor tributável dos produtos saídos do estabelecimento industrial as despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA.

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 45 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.."

O voto condutor julga a prescindibilidade da realização da perícia, nos termos do art. 18 do Dec. 70.235/72. No mérito, entende não assistir razão à contribuinte uma vez que a classificação do produto decorre de que os sacos são espécie do gênero embalagens, tais como copos plásticos, garrafas plásticas, bisnagas plásticas, que também são usadas no acondicionamento de produtos alimentícios, deve ser efetuada na posição 3923, em exame, que se desdobra na subposição "b", 3923.2 – sacos de quaisquer dimensões... Depreende-se que o produto em questão, estando identificado como sacos plásticos, está classificado na Posição 3923, como "Artigos de Transporte ou de Embalagem" e, conseqüentemente, em uma das suas subposições supra identificadas, qual seja a subposição 3923.

Conhecida a estrutura da tabela, constata-se que a Regra Geral de Classificação nº 3, alínea 'a' (a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas), combinada com a Regra Geral Complementar – RGC nº 1, sae impõe ao produto (sacos) em análise, pois que a classificação do produto em tela se faz pelo texto da posição (artigos de embalagem), da subposição (sacos de quaisquer dimensões – de polímeros de etileno) e do item sacos, exceto postais), por ser mais específica do que a pretendida pela defendente.

Processo nº : 10380.007467/96-12
Acórdão nº : CSRF/03-05.361

A exigência da penalidade pecuniária questionada tem sede legal, haja vista as disposições do art. 80 da Lei nº 45.02/64 e alterações, com a redação dada pelo art. 45-I da Lei nº 94.30/96, c/c o art. 364 do RIPI/82, estando normatizado, administrativamente, com as disposições do PN/CST nº 39/76.

A decisão excluiu a parcela referente ao imposto no valor de 1.501,66 UFIR, em virtude da inexatidão do valor tributável consignado na 2ª quinzena de outubro de 1992; homologou o DARF de fls. 155, visto que a impugnante efetuou o pagamento de parte do crédito tributário ora exigido, equivalente a 9.562,22 UFIR, mantendo-se o auto de infração quanto aos demais aspectos

A contribuinte comparecendo nos autos reitera as razões expendidas na exordial, de forma minudente, sem, entretanto, trazer aos autos nenhum fato superveniente.

O acórdão nº 303-29.317 (fls. 208/222) proveu o recurso voluntário interposto, sintetizando o entendimento majoritário sobre a matéria, conforme ementa adiante transcrita:

para excluir o montante, o respectivo imposto e outros acréscimos, visto que se acham sujeitos à alíquota zero, para na parte remanescente, reduzir a multa para 75% e excluir a TRD, consoante ementa, a saber:

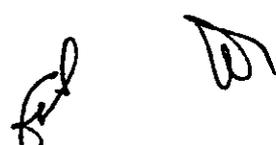
"CLASSIFICAÇÃO FISCAL IPI – SACO PLÁSTICO – EMBALAGEM – DESTINAÇÃO.

1. O critério para realizar a perfeita Classificação Fiscal é o dado pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, contudo na se pode ignorar o comando da própria nomenclatura da TIPI.
2. A destinação é irrelevante para classificação fiscal salvo se for imprescindível para determinação do próprio objeto a classificar.
3. Sacos plásticos destinados à embalagem de produtos alimentícios, pois industrializados com impresso de sua destinação (produtos alimentícios) classificam-se no código 3923.90.9901.

RECURSO PROVIDO."

O entendimento vazado no voto condutor, quanto ao mérito, cingiu-se à incidência da alíquota zero na saída de produtos destinados a embalagens de produtos farmacêuticos e alimentícios, notadamente quanto à abordagem da questão da classificação fiscal do IPI, sob o enfoque do texto constitucional, que norteia a competência tributária do IPI ao conceder-lhe os princípios da seletividade face à essencialidade e da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, I, CF/88).

Segundo o Relator, a seletividade é técnica de graduação da imposição de tributos que possibilita ao Estado a fixação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas com o fim de minorar a tributação dos produtos essenciais em detrimento dos supérfluos, sendo a questão de mérito colocada sob apreciação de primeira grandeza, pois os produtos industrializados sujeitos à tributação do IPI estão conexos à vida, por serem os recipientes nos quais são colocados alimentos e produtos farmacêuticos.



Processo nº : 10380.007467/96-12

Acórdão nº : CSRF/03-05.361

Se o Estado entendeu que a destinação era relevante para a classificação do produto, uma vez que tal produto está açambarcado pela pecha de essencialidade (pela importância que têm para embalar produtos alimentícios e farmacêuticos), a análise para enquadramento da classificação fiscal deverá levar em conta tal particularidade.

A classificação fiscal orientada pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado é realizada segundo critérios objetivos relacionados à forma e à substância das mercadorias, ou seja, um determinado produto "a priori", repita-se "a priori", é classificado segundo suas características intrínsecas e extrínsecas, independentemente de ser destinado à indústria química, à indústria farmacêutica, à indústria alimentícia, à metalurgia ou qualquer outra indústria.

Contudo, pode-se depreender da própria estrutura da TIPI que há uma singela separação dos produtos segundo sua destinação. No caso em tela é impossível desconsiderar a destinação se o próprio texto das posições 3923.90.9901, e 3923.90;9902, indica a destinação da embalagem, *in verbis*:

"3923.90

0100 ...

0200 ...

99 Outros:

9901 Embalagens para produtos alimentícios

9902 Embalagens para produtos farmacêuticos

9903 Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos.

9999 Qualquer outro"

É incontestável que o termo "para" designa a destinação da embalagem e esta, muitas vezes não pode contemplar por sua característica intrínseca ou extrínseca diferenciações substanciais capazes de individualizar o uso à destinação indicada pela nomenclatura.

A 3ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado, item 3 "a" estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica.

Diante de tais considerações e fundamentos, e, ainda, em consonância com seu entendimento expendido em votos anteriores e adota como também razões de decidir os fundamentos do Acórdão da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº CSRF/02-0.675, de 17 de dezembro de 1997.

Ciente da decisão em 05/04/04 (fl. 224), na data de 08/04/04 a Fazenda Nacional interpõe recurso especial com base no art. 5º, inc. I do RICSRF, para aduzir:

A d. Procurador adota o entendimento contido na Declaração de Voto formalizada pela I. Conselheira Anelise Daudt Prieto (fls. 221/222), cuja tese se mostra em favor do texto da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado número 1, onde, segundo a Procuradora, fica claro que somente quando não for possível a

Processo nº : 10380.007467/96-12
Acórdão nº : CSRF/03-05.361

classificação de acordo com os textos das posições é que deverão ser utilizadas as regras seguintes. Consubstancia esse entendimento ao mencionar que deve ser aplicada a Regra Geral de Classificação nº 3, alínea "a", combinada com a Regra Geral Complementar nº 01.

Menciona o Acórdão nº 203-02903, para assinalar que o mesmo se coaduna com o seu entendimento.

In casu, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de desconstituir a presunção de veracidade e legitimidade do auto de infração objeto do presente processo, mediante a produção de prova cabal e inequívoca em sentido contrário, pelo que deve ser mantida integralmente a exigência fiscal.

Por meio de despacho do Sr. Presidente da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes é admitido o seguimento do recurso à fl. 229.

O Despacho nº 202-0.045, de 08/06/98, de fl. 363, nega seguimento ao recurso especial interposto formulado pelo sujeito passivo.

A contribuinte oferece as suas contra-razões (fls. 234/238) contestando os argumentos de fato e de direito expendidos pela Fazenda Nacional, reiterando o entendimento apresentado no voto condutor da decisão hostilizada, notadamente quanto ao princípio da essencialidade e da verdade material, para se contrapor e desconstituir à presunção argüida pela Fazenda Nacional, postulando pelo improvimento do recurso especial aviado.

É o relatório.



Processo nº : 10380.007467/96-12
Acórdão nº : CSRF/03-05.361

VOTO

Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Relator

Discute-se nos autos a classificação fiscal do produto saco plástico destinado à embalagem de produtos alimentares.

A decisão prolatada pela DRJ/Fortaleza (fls. 138/144) exarou o entendimento de que os produtos denominados 'sacos plásticos', mesmo contendo indicações que os tomem reconhecíveis como próprios para produtos alimentares, classifica-se na posição **3923.21.0100** da TIPI por aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3 "a".

O acórdão nº 303-29.317 (fls. 208/222), posicionou-se no sentido de que os sacos plásticos com dizeres que vinculam sua destinação à embalagem para produtos alimentícios classificam-se no Código **3923.90.9901**, sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente (PFN), por sua vez, entende ser correta a classificação fiscal no código 3923.21.0100 para os sacos e sacolas de plásticos para embalagem de produtos alimentícios, de fabricação do sujeito passivo.

Consustancia a sua posição de acordo com os fundamentos contidos na declaração de voto da i. Conselheira Anelise Daudt Prieto (fls. 221/222), cuja tese se mostra em favor do texto da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado número 1.

Assim, o acerto da decisão de primeira instância, que classifica o produto 'saco plástico' destinado à embalagem de alimentos, no código 3923.21.0100 da TIPI, o qual se compreende na nomenclatura 'sacos, exceto postais', é confirmado pela d. Procuradora.

A tese apresentada pela Fazenda Nacional defende que de acordo com a aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3 "a", a classificação adotada na autuação e mantida pela decisão de primeira instância é mais específica do que a pretendida pela recorrente.

De antemão registre-se que não há controvérsia quanto à classificação adotada pelo contribuinte para o produto denominado de saco plástico na posição 3923 da TIPI/88, restringindo-se o imbróglio quanto à questão da especificidade segundo dois critérios quais sejam: um vislumbrado segundo as características do produto defendido pela PFN e o outro sob o enfoque de sua destinação.

Processo nº : 10380.007467/96-12

Acórdão nº : CSRF/03-05.361

De acordo as regras contidas na RGI do SH, para que haja eficácia, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulos e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas.

Nesse sentido a Regra 3 'a', estabelece que quando a mercadoria puder ser classificada em duas ou mais posições, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Verifica-se, então, que a posição 3920 trata de outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas, de plásticos não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, nem associadas de forma semelhante a outras matérias, sem suporte.

Por sua vez, a Nota 10 do capítulo 39 – plásticos e suas obras – assinala que “na aceção das posições 3920.10 e 3921, 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 de forma quadrada ou retangular, mas não trabalhados de outra forma (mesmo que essa operação lhes dê a característica de artigos prontos para o uso)”.

Já a posição 3923 trata de artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plásticos.

Segundo esse raciocínio, tem-se como acertada a posição 3923 que trata textualmente de artigos de embalagem, de plástico.

Partindo dessa premissa, adiante se enxerga, na subposição 3923.2, os sacos de quaisquer dimensões.

A essa altura pode-se inferir que o termo “embalagem” significa o gênero daquilo que se pretende alcançar, ou seja, é a gênese, é uma classe que irá se dividir em outra classe dela mesma, que irá resultar naquilo que denominamos de espécie da primeira.

É o que se extrai da aplicação da RGI para se encontrar o produto específico que atenda a sua real classificação.

Portanto, partindo do termo “embalagem” dentro da conceituação ora construída, portanto partindo do “gênero”, chegamos a uma espécie denominada “sacos” e, de comum entre eles, a expressão “de plásticos”, designando que os sacos de plásticos, de quaisquer dimensões, é o desdobramento pretendido para essa subposição, é a especificação que se deseja.

Reportando-se à subposição 3923.90, chegamos ao termo “outros”, adotado para designar a ausência de um termo específico, de uma subespécie, com isso distanciando-se do conceito aplicado pela RGI 3'a'.

Processo nº : 10380.007467/96-12
Acórdão nº : CSRF/03-05.361

Este é o entendimento resultante do exercício de interpretação sistematizada e de aplicação prática ao caso sob exame, que encontra respaldo nas normas complementares em forma de decisões administrativas, conforme os acórdãos nºs 301-33.128 301-33.586, julgados em 24/08/06 e 24/01/07, respectivamente.

O representante da Fazenda Nacional ao aduzir os seus argumentos de fato e de direito também se encontram nessa linha de posicionamento, pela utilização da regra 3 'a'.

Ex positis, já havendo sido admitido o recurso especial interposto e não havendo preliminar a ser apreciada, no mérito, dou-lhe provimento.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 15 de maio de 2007.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

