



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10480.006501/00-53
SESSÃO DE : 27 de fevereiro de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548
RECURSO Nº : 123.793
RECORRENTE : BISA-BIOTÉCNICA INDUSTRIAL AGRÍCOLA S.A.
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.

As garrafas, garrações e tampas plásticas que não apresentem características específicas, intrínsecas ou extrínsecas, que as individualize para o acondicionamento de produtos alimentícios, conforme determina a INSRF 08/82 classificam-se pela Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado, no Código 392330.00 e 3923.50.00 da TIPI/88, respectivamente.

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Márcia Regina Machado Malaré, que apresentará declaração de voto.

Brasília-DF, em 27 de fevereiro de 2003

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO
Relatora

19 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, JOSÉ LENCE CARLUCI, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e ROOSEVELT BALDOMIR SOSA. Ausente o Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO.

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548
RECORRENTE : BISA-BIOTÉCNICA INDUSTRIAL AGRÍCOLA S.A.
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE
RELATOR(A) : ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO

RELATÓRIO

Contra a empresa acima qualificada foi lavrado Auto de Infração (fls. 06/09), onde foi apurado um crédito tributário no valor de R\$ 307.754,99 (trezentos e sete mil setecentos e cinquenta e quatro reais e noventa e nove centavos);

Conforme consta no Relatório Fiscal (fls. 25/42) o referido crédito tributário foi lavrado em decorrência da falta de lançamento ou falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saídas com classificação fiscal incorreta e alíquotas do imposto dos seguintes produtos:

- garrações com capacidade de 10 e de 20 litros, para água mineral;
- garrafas de capacidade variando de 300ml a 1500ml, também para acondicionamento de água mineral;
- tampas para garrafas destinadas a embalagens de água mineral.

De acordo com os autuantes os garrações foram classificados incorretamente no código TIPI 3923..90.00 – EX 01 (“outros - embalagens para produtos alimentícios com alíquota zero do imposto sobre produtos industrializados, e que a classificação correta é no código 3923. 30.00 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes), uma vez que qualquer embalagem plástica com características de garrafa ou garração independente do produto que venha a condicionar deve ser classificada no Código da TIPI mais específico, e que por não se classificarem no Código 3923.90.00 os produtos não poderiam ser enquadrados no exceção – Ex-01- embalagens para produtos alimentícios, com alíquota de 0% do IPI, como também a água mineral não é caracterizada como produto alimentício, já que não configura entre os produtos assim considerados na definição da IN SRF 028/82;

A empresa apresentou impugnação (fls. 546/559) alegando, em síntese, que:

- as embalagens que fabrica e as respectivas tampas destinam-se exclusivamente ao acondicionamento de água mineral;
- as tampas plásticas para essas embalagens não são vendidas separadamente, isto é, são produzidas e comercializadas em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

- conjunto (venda casada) e também não há reutilização nem das embalagens nem das tampas, ou seja, tratam-se de “embalagens descartáveis para água mineral”;
- de acordo com o dicionário dos termos “produto”, “alimento”, “substância”, “água mineral” e “alimentação” e com as normas básicas sobre alimentos estabelecidas através do Decreto-lei nº 986/69 conclui-se que água mineral é um produto alimentício;
- também pelas Regras Gerais de Interpretação do SH e da Regra Geral Complementar verifica-se que sempre que existir uma classificação mais específica esta deve prevalecer sobre outra mais genérica.

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

- de acordo com a regra Geral de Interpretação 3 “a” que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, ou seja, em que uma posição designa nominalmente um artigo em particular é considerada mais específica que outra, que compreenda uma família ou um conjunto de artigos, é que o Código 3923.30.00 é mais específico do que o Código 3923.90.00 para a classificação de garrações de plástico para água mineral;
- esta questão já foi objeto de diversos Pareceres da Coordenação do Sistema de Tributação tais como os de nº s 742 09/86, além da IN SRF 28/82 que definiu o entendimento das embalagens plásticas para produtos alimentares
- no caso das tampas plásticas, a classificação correta é a do código NCM/SH 3923.50.00 (rolhas tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes) , com alíquota de 15% para o IPI e não o Código NCM/SH 3923.90.00 (outros – EX -01 (embalagens para produtos alimentícios), pela mesma argumentação do produto anterior;
- a argumentação de que a água mineral é um produto alimentício não encontra respaldo legal, pois não está de acordo com a legislação do IPI e em particular com a IN SRF 28/82;
- contra a aplicação da multa isolada, o IPI não lançado na Nota

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

- fiscal não se tornou devido em virtude da existência de créditos de valor igual ou superior ao débito, o fundamento legal é o art. 80, inciso I da Lei nº 4.502/64, com a nova redação dada pelo art. 45, da Lei nº 9.430/96.

Devidamente cientificada da decisão de Primeira Instância, recorre a este Colegiado pleiteando a reforma da R. Decisão singular, com as seguintes alegações:

- garrafas, frascos, rolhas, tampas, cápsulas, entre outros, são embalagens que podem acondicionar qualquer tipo de produto, alimentício ou não. Assim quando estas embalagens se prestam a acondicionar produtos alimentícios, há uma mudança de tributação, pois o legislador quis proteger determinada categoria, afastando, nestes casos, a aplicação da regra mais genérica;
- quando se trata de produtos alimentícios como água mineral que tem acondicionamento específico, não há que se dividir a embalagem em tampa e garrafa, pois não é possível dissociar a venda de uma sem a outra, inexistindo comercialização isolada, como ocorre com garrafas e tampas de aguardente por exemplo;
- a garrafa plástica para água mineral sobrepõe-se às tampas, pois juntas são consideradas como embalagens para produtos alimentícios, aplicando-se a classificação fiscal única, pois não há possibilidade de venda separada de produto;
- foi aplicada a regra Geral de Interpretação 3 "a" que estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica, porque ser mais específico é enquadrar as embalagens de água mineral levando-se em conta que se trata de um produto alimentício, independente de ser garrafão ou tampa, pois a natureza do produto a ser acondicionado prevalece sobre a forma da embalagem;
- de acordo com o § 3º do inciso IV do art. 153 o IPI será seletivo em função da essencialidade do produto a Constituição Federal, o produto a ser acondicionado pela embalagem é água mineral, ou seja, é um produto que, indiscutivelmente, está no mais alto nível de essencialidade, pois está associado à sobrevivência humana;
- assim fica demonstrada a vontade do legislador em fixar alíquota

11

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

- zero do IPI para embalagens de produtos alimentícios, incluindo-se aí a água mineral, face à sua indiscutível essencialidade;
- O Conselho de Contribuintes vem reconhecendo a aplicação da alíquota zero de IPI nas embalagens para acondicionar produtos alimentícios, e no Judiciário, conforme Apelação Cível nº 98.01.029570;

O recorrente apresentou arrolamento de bens, como forma de depósito judicial, conforme fls. 578/579 para o seguimento do recurso.

É o relatório.



RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

VOTO

O recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

O processo trata de determinar se as classificações e as alíquotas do IPI adotadas pelo recorrente nas Notas Fiscais de saídas dos produtos a seguir descritos estão corretas:

- garrações com capacidade de 10 e de 20 litros e garrafas de capacidade variando de 300ml a 1500ml, para água mineral foram classificadas no código TIPI 3923.90.00 – EX 01 (“outros - embalagens para produtos alimentícios) com alíquota zero do imposto sobre produtos industrializados, enquanto que a Fiscalização entende que a classificação correta é no Código 3923. 30.00 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes), com alíquota de 10% do IPI;
- tampas para garrafas destinadas a embalagens de água mineral foram classificadas no Código 3923.90.00 referente a “ outros”, entretanto a Fiscalização entende que classificação correta é no código mais específico da TIPI 3923.50.00 (rolhas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes), com alíquota de 15% do IPI.

Inicialmente é válido observar que esta matéria – classificação fiscal das embalagens - de que cuidam os autos, destinadas ao acondicionamento de produtos alimentares -, já foi objeto de várias decisões da Segunda e da Terceira 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 polêmicas 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

No caso, não existe nenhuma dúvida quanto à identificação dos produtos em questão: trata-se de garrafas plásticas e tampas para garrafas conforme se comprova através das notas fiscais constantes dos autos (fls.).

E que apesar da recorrente defender exaustivamente que a água mineral é um produto alimentício, como forma de identificar que os produtos em questão são classificados pela sua destinação, a classificação de um produto é determinada pelas regras gerais de interpretação, senão vejamos:

Sobre a metodologia de classificação, é valido 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 Seção, de Capítulo 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, para classificar determinado produto, deve-se 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.

Como são produtos diferentes passaremos a classificar inicialmente os produtos descritos como “garrações com capacidade de 10 e de 20 litros e garrafas de capacidade variando de 300ml a 1500ml”, por terem a mesma classificação.

No caso, a interessada classifica os referidos produtos no Código 3923.90.00 – outros, enquanto que o fisco pretende o Código 3923.30.00 – garrafas, garrações, frascos e artigos semelhantes.

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

Conforme se verifica nos autos, a posição do Código 3923 é comum tanto a interessada, quanto ao Fisco, o **ponto de discórdia** se verifica a partir da determinação da **subposição**.

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:

3923.10.00 - caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes...
- sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos...

...

3923.30.00 - garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes...
- bobinas, carretéis e suportes semelhantes

3923.50.00 - rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes...

– outros

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 do produtos em questão, estando identificado como garrafas e garrações, será a 3923.30 que expressamente contempla garrações, garrafas.

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, já foi esclarecido pelos autuantes que essa questão da classificação de embalagens plásticas na posição referente a “outros”, está definida IN SRF 08/82, que dispõe:

“ .. consideram-se próprios para produtos alimentares as embalagens de transporte e apresentação **que tenham características intrínsecas e/ou extrínsecas** (tais como a colocação de dizeres impressos) que as tornem adequadas para acondicionar determinado produto alimentar “.(grifo nosso).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

Como exemplo desta classificação podemos citar as embalagens para ovos, uma vez que, não existe nenhuma definição nas posições acima descritas para este tipo de embalagem, ou seja, não pode ser classificada, como caixa, sacos ou garrafas, mas sim na posição destinada a outros.

Daí que por força da Regra Geral de Interpretação primeira, entendo que os produto “garrafões de capacidade de 10 e de 20 litros, e garrafas de capacidade variando de 300ml a 1500ml ambos para condicionamento de água mineral” classificam-se na posição **3923.30.00**, eis que ali encontra-se textualmente designado “garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes.”

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

Ora, é evidente que a pretensão da recorrente em classificar as garrafas e garrafões em “outros” objetiva apenas se beneficiar do Ex – 01, uma vez que não existe Ex- tarifário para a posição adotada pelo Fisco, ou seja, para tanto as regras de classificação foram invertidas..

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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

- 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.

Com relação ao segundo produto descrito como “tampas para garrafas destinadas a embalagens de água mineral” a classificação correta é na posição 3923.50.00 onde está textualmente designado “rolhas, **tampas**, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes” e não na posição 3923.90.00 referente a “outros” defendida pelo recorrente, com base nos mesmos fundamentos acima expostos.

Com relação a multa de ofício aplicada cumpre observar o disposto no art. 45 da Lei nº 9430/96:

“.. a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal (...) sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

I – setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou (...);”

É importante esclarecer que, o argumento apresentado na peça recursal de que trata-se denúncia de espontânea o simples fato da recorrente ter solicitado a intervenção do Fisco para efeito de compensação tributária efetuada não caracteriza denúncia espontânea, senão vejamos.

É o próprio recorrente quem esclarece a questão ao citar o art. 440 do RIPI, Decreto nº 2637/98 assim disposto:

“Art. 440 – Não caracteriza denúncia espontânea qualquer iniciativa do contribuinte ou responsável diferente do seu comparecimento ao órgão arrecadador **para recolher o imposto**, na mesma ocasião e mediante o documento próprio, na forma das instruções da Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos moratórios de que tratam os arts. 442 a 445.”(grifo nosso).

É também o recorrente quem afirma no item 35 do seu recurso que apenas compareceu ao órgão arrecadador, no entanto não houve recolhimento do imposto.

Com base nesses fatos e na legislação citada, não há mais o que argumentar, ou seja, se houve apenas o comparecimento sem o recolhimento do imposto a hipótese aventada pelo recorrente de denúncia espontânea está fatalmente excluída.

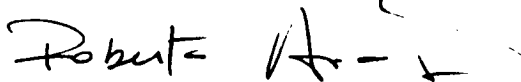
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

Portanto, a aplicação da multa prevista no art. 45 da Lei nº 9.430/96 está correta.

Diante do exposto, e como bem decidiu a autoridade julgadora de Primeira Instância, **nego provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2003



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO – Relatora

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

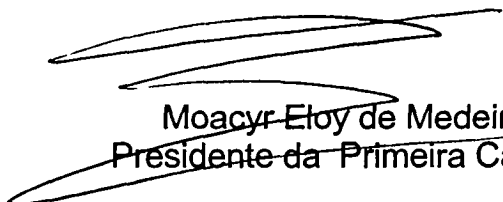
Processo nº: 10480.006501/00-53
Recurso nº: 123.793

TERMO DE INTIMAÇÃO

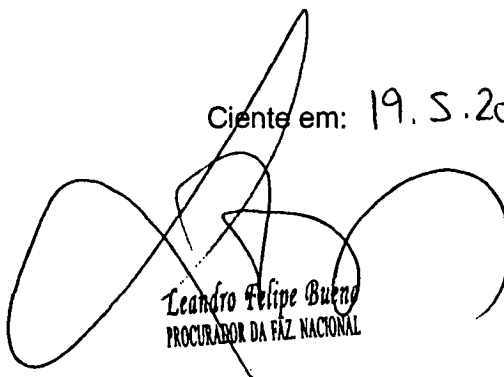
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-30.548.

Brasília-DF, 12 de maio de 2003.

Atenciosamente,


Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em: 19.5.2003


Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FÁZ. NACIONAL



RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

DECLARAÇÃO DE VOTO

Trata-se de impugnação ao lançamento do ITR.

O lançamento foi julgado procedente. Inconformado o interessado apresentou tempestivo recurso.

Preliminarmente, contudo, foi verificada que na notificação de lançamento de fls., emitida por sistema eletrônico, não consta a indicação do cargo ou função, nome ou número de matrícula do agente fiscal do tesouro nacional autuante.

Desta forma,

considerando o disposto no artigo 6º, incisos I e II da Instrução Normativa SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997, que determina seja declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no artigo 5º da mesma Instrução Normativa;

considerando que o artigo 5º da Instrução Normativa da SRF nº 94/97, em seu inciso VI, determina que no lançamento deve constar, obrigatoriamente, o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante;

considerando que o parágrafo único do artigo 11 do Decreto nº 70.235/72 somente dispensa a assinatura do AFTN autuante quando o lançamento se der por processo eletrônico, exigindo, porém, a indicação do cargo ou função e o número de sua matrícula;

considerando, ainda, que o 1º. Conselho de Contribuintes, através de decisões publicadas, já houve por bem decretar a nulidade do lançamento que não observe as regras do Decreto 70.235/72, conforme ementa transcrita:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE DE LANÇAMENTO - É nulo o lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 11 do Decreto 70.235/1972 (Aplicação do disposto no artigo 6º da IN SRF 54/1997).” (Acórdão nº 108.06.420, de 21/02/2001).

Considerando, ainda, que recentemente o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu (CSRF/Pleno-00.002), em caso análogo, sobre a nulidade de lançamento cuja notificação não preenche os requisitos legais, conforme ementa:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA



RECURSO Nº : 123.793
ACÓRDÃO Nº : 301-30.548

“ITR-Notificação de lançamento – Ausência de requisitos – Nulidade -Vício Formal – A ausência de formalidade intrínseca determina a nulidade do ato. Lançamento anulado por vício formal.”

E tendo em vista que a Notificação de Lançamento do ITR apresentada nos autos não preenche os requisitos legais, especialmente por faltar na mesma a indicação do cargo ou função e o número de matrícula do AFTN autuante,

VOTO no sentido de ser declarada, de ofício, a NULIDADE DO LANÇAMENTO DE FLS., relativo ao ITR impugnado, com base nos dispositivos constantes da legislação tributária já referidos.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2003

MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ – Conselheira