



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

| | |
|--------------------|------------------------------------|
| Processo n° | 10480.025193/99-03 |
| Recurso n° | 120.785 Voluntário |
| Matéria | II/IPI |
| Acórdão n° | 301-33.349 |
| Sessão de | 09 de novembro de 2006 |
| Recorrente | IND. DE PLÁSTICOS GUARARAPES LTDA. |
| Recorrida | DRJ/RECIFE/PE |

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1996

Ementa: CLASSIFICAÇÃO FISCAL. IPI. ACETONA – O produto “Acetona”, ainda que seja um conjunto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente, mas cujo acondicionamento seja para venda a retalho e cuja destinação é a remoção de esmalte (de unhas) tem sua classificação fiscal na posição 3304.30.0300.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. IPI. FRASCOS PLÁSTICOS.

Frascos plásticos classificam-se no código NBM 3923.30.0000, independentemente de sua destinação.

PROVA PERICIAL – Quando o fundamento do lançamento não está pautado exclusivamente na composição química do produto e não seja esse o ponto fulcral da lide, é dispensável a produção de perícias.

JUROS DE MORA – Taxa Selic. A utilização da Taxa Selic para cálculo dos juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

OBSERVÂNCIA DE NORMAS. MULTAS E JUROS DE MORA

A não-detecção das irregularidades pela fiscalização em ações anteriores não pode ser confundida com homologação de prática de atos infracionais nem argüida para a invocação do princípio benigno de que trata o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN,

h'

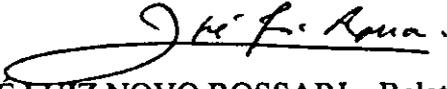
para efeitos de exclusão dos acréscimos de multa e de juros moratórios.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de infração por cerceamento do direito de defesa em razão de indeferimento do pedido de diligência/perícia, por insuficiência de prova para embasar o lançamento. No mérito negar provimento ao recurso: 1) Por maioria de votos, quanto ao item acetona, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Henrique Klaser Filho que excluía juro e multa. 2) Pelo voto de qualidade, quanto ao item frascos, vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Susy Gomes Hoffmann, Carlos Henrique Klaser Filho e Atalina Rodrigues Alves que excluía os frascos destinados a indústria farmacêutica, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o acórdão o conselheiro José Luiz Novo Rossari.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO – Presidente


JOSE LUIZ NOVO ROSSARI – Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes e Irene Souza da Trindade Torres. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel. Fez sustentação oral o advogado Dr. Ivo de Lima Barboza, OAB/PE n.º 13.500.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra decisão prolatada pela DRJ-RECIFE/PE, que manteve o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, por entender que houve erro de classificação fiscal dos produtos REMOVEDOR DE ESMALTE e FRASCOS PLÁSTICOS PARA EMBALAGEM (Código da com base nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO – A saída de produtos tributados, com falta de destaque do imposto em decorrência de erro de classificação fiscal, implica no lançamento de ofício do que deixou de ser recolhido por iniciativa do sujeito passivo, acrescido dos consectários legais.

Classificação de Mercadorias

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – Da simples característica dos produtos “Acetona Guararapes” e “Frascos Plásticos”, é possível, com o auxílio exclusivo das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, obter a classificação fiscal na TIPI: 3304.30.0300 e 3923.30.0000, respectivamente.

Processo Administrativo Fiscal

PERÍCIAS – Dispensável a produção de perícias quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente julgamento de feito.

Normas Gerais do Direito Tributário

ÔNUS DA PROVA – Os documentos fiscais emitidos fazem prova contra seu autor, sendo lícito a este demonstrar que as informações ali constantes não correspondem à verdade dos fatos.

Normas Gerais do Direito Tributário

PRÁTICAS REITERADAS – As práticas reiteradas, previstas no art. 100, III, do CTN, representam uma posição sedimentada do fisco na aplicação da legislação tributária e devem ser acatadas como boa interpretação da lei.

Processo Administrativo Fiscal

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A utilização da taxa Selic para cálculo dos juros moratórios decorre de expressa disposição legal.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE – Não compete á autoridade administrativa, com fundamento em juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, negar aplicação da lei ao caso concreto. Prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por fiança de dispositivo constitucional.

Lançamento Procedente.”

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 706/720:

I – DA AUTUAÇÃO

1. Contra o interessado já devidamente qualificado nos autos, foi lavrado auto de infração em decorrência da saída dos produtos industrializados abaixo mencionados, com incorreção na classificação fiscal e alíquotas adotadas:

a) Removedores de esmalte, obtidos da mistura de álcool e acetona, apresentados em embalagens de volumes diversos (95, 100, 200, 480 e 950ml) e denominados nas notas fiscais de saída ora como “Removedor de Esmalte Acetona Guararapes”, ora simplesmente como “Acetona Guararapes”. A classificação correta seria 3304.30.0300, com alíquota de 30%;

b) Frascos plásticos de diversas capacidades volumétricas. A classificação correta seria 3923.30.0000, com alíquota de 10%.

2. A fiscalização valeu-se de: planilhas que subsidiaram a apuração do quantum (fls. 253 a 430), e de cópias de notas fiscais (fls. 438/468) e de livros fiscais (fls. 107/252 e 469/540).

II – DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada, devidamente cientificada em 24/05/99, apresentou impugnação em 16/06/99 (fls. 547/562), na qual sustenta, em resumo, que:

Classificação fiscal do removedor de esmalte

a) o produto fabricado seria a “acetona”, textualmente classificada na posição 2914.11.0000, com alíquota de 0% (zero por cento);

b) a exigência fiscal contrariaria o item 3 das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado, pois a posição mais específica prevaleceria sobre a mais genérica. A seu favor, também dispõem as Regras 2a e 2b;

c) “ quando o cliente pede removedor de esmalte está a se referir à solução química que não contém ACETONA”;) o removedor de esmalte pode ser feito de várias concentrações, como a de acetato de etila e de etanol, caso do “... removedor oleoso de esmaltes RISQUÉ, conforme se observa do Laudo apenso fornecido pelo Departamento de Química Fundamental da Universidade Federal de Pernambuco.”;

e) a composição química do produto e a forma como seria coloquialmente conhecido justificariam a classificação na posição 2914.11.0000, pois se estaria diante de acetona, que mesmo quando associada a outras matérias manteria o nome original;

f) ‘o Laudo Técnico fornecido pela CENTRAL ANALÍTICA, do Departamento de Química Fundamental – CCEN, da Universidade Federal de Pernambuco (doc.04), comprova que, feita a análise de três frascos do produto (acetona), a prevalência da substância ativa PROPANONA, vulgarmente conhecida por acetona, foi de 88,55%

(lote 00825), 88,01% (lote 00826) e 88,87% (lote 00827), na composição do produto’;

g) as afirmações da fiscalização, no sentido de que “a acetona, quando embalada para venda a retalho, própria para o uso como preparações para manicuros ou pedicuros, não se classifica no Capítulo 29 mas sim no Capítulo 33”, seriam improcedentes, pois: (a) o produto removedor de esmalte não teria a mesma aplicação da acetona, pois esta, além de ser um dissolvente de esmaltes para as unhas e removedor de pinturas e manchas, também se destinaria à indústria farmacêutica; (b) o removedor de esmaltes, em sua composição, não conteria a acetona; e (c) a classificação fiscal não poderia levar em conta apenas a embalagem ou a forma como o produto é acondicionado para venda, ou seja, “a acetona não deixa de ser acetona e passa a ser removedor de esmaltes só porque está embalada para venda a retalho”;

h) os laudos periciais acostados demonstrariam o direito à utilização da alíquota de 0% (zero por cento), pois atestariam “...a prevalência da acetona (aproximadamente 90%) na composição da acetona e com relação ao removedor de esmaltes a total inexistência da acetona da sua composição”.

Classificação fiscal dos frascos plásticos

i) seriam utilizados como embalagens para produtos farmacêuticos e, portanto, classificar-se-iam na posição 3923.90.00.02, com a alíquota de 0% (zero por cento);

j) em respeito ao princípio da isonomia, dever-se-ia aplicar aos frascos plásticos a mesma alíquota conferida aos medicamentos;

l) conforme as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, a classificação seria determinada pelos textos das subposições e das notas de subposição respectivas. Além disso, segundo a “regra 3a”, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas;

m) seria mais específica a posição 3923.90.00.02 (“Embalagem para produtos farmacêuticos”) se comparada à posição 3923.30.0000 (“Garrafas, garrafas, frascos e artigos semelhantes”), reservada a “...uma gama enorme de mercadorias sob essa denominação”;

Práticas reiteradas

n) em 5 (cinco) fiscalizações anteriores, a Receita Federal, não a advertindo sobre o fato objeto da autuação, teria homologado a classificação fiscal adotada, consoante Termos de Verificação anexos;

o) a prática reiterada da fiscalização passaria a impressão de que estaria cumprindo uma lei em sentido amplo;

p) às autoridades fiscais cabe interpretar a lei, não se concebendo “...que o contribuinte acatando tal interpretação e a cumprindo, venha a ser molestado, porque aí seria despeito à segurança jurídica”;

q) “... se depois de anos utilizando a alíquota de 0% (zero por cento), sem que o contribuinte haja sido repreendido ou aconselhado à

mudança de prática, e mais que tenha tido até mesmo homologação do procedimento, tem-se, à evidência, que deverão ser atenuados os efeitos pela aplicação dos dispositivos que asseguram que a mudança de critério, de ofício, por decisão administrativa, só deve contar para os futuros fatos geradores, ocorridos após a modificação (ex-vi do art. 146 do CTN) porque as reiteradas visitas fiscais e a homologação expressa nos Termos de Ocorrência, evidenciam que o procedimento da Suplicante estava protegido por norma expressa e valorizada pelo Código Tributário Nacional no art. 100, III.”;

Ônus da prova

r) caberia à fiscalização o ônus de provar suas alegações, “...mediante testemunhos inquestionáveis e indiscutíveis, e não, como fez, sem provas concretas necessárias à sustentação do Auto de Infração, na esperança de que por limitação de conhecimentos da lei, do sujeito passivo, ou inércia da busca dos seus direitos, ou por meio de coação, o crédito exigido seja pago, ainda que injusta e ilegalmente.”;

s) durante todo o procedimento, o fisco não teria produzido uma única prova. Além disso, não bastaria simplesmente alegar inexatidão. Se não se consegue provar o que se alega, prevaleceria a declaração ou informação do contribuinte;

Taxa SELIC

t) “não poderia o Fisco reclamar o pagamento de juros de mora sobre tributos vencidos, calculado por taxa de juros de natureza remuneratória, sob pena de ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios, e de ferir os mandamentos contidos no §1º do art. 161 do CTN e no §3º do art. 192 da Constituição Federal.”

4. Ao longo da narrativa, o sujeito passivo citou ainda algumas decisões judiciais e administrativas, que supostamente sustentariam suas alegações.

5. Ao final, considerando a necessidade da realização de perícia, formulou os quesitos que entendeu necessários.

III – DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

6. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife (PE), por meio da Decisão nº 1.329, de 06/12/99, ao cotejar os argumentos da fiscalização e os trazidos pela impugnante, consignou a procedência do lançamento (fls.617/623).

IV – DA ANULAÇÃO DA DECISÃO

7. A interessada, então, interpôs recurso voluntário perante o Conselho de Contribuintes (fls. 635/651), que, em 12/11/00, anulou a decisão de primeiro grau, com base no não-deferimento da diligência pleiteada e por falta de apreciação de provas técnicas existentes nos autos (fls.689/691):

‘CERCEAMENTO DE DEFESA – PROVA NÃO EXAMINADA.

Nula a decisão que deixa de apreciar a prova material trazida pelo contribuinte e nega a produção de prova pericial que contribui com o esclarecimento da verdade material.

ANULADO O PROCESSO A PARTIR DA DECISÃO SINGULAR.
(Acórdão n.º 301-29.305)

8. *É o relatório.*

Intimado da decisão de primeira instância, em 13/12/2004, o recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, em 06/01/2005, no qual alega que:

a) vinha procedendo a classificação fiscal da ACETONA na posição 2914.11.0000, á alíquota de 0% (zero por cento) e a classificação dos FRASCOS PLÁSTICOS, destinados á embalagem de medicamentos, na posição 3923.90.00.02 á alíquota de 0% (zero por cento), desde o início de suas atividades;

b) que desde 1972 vem recebendo fiscalizações de IPI e todas elas homologaram a classificação fiscal que vem sendo adotada;

c) que comprova por laudos periciais, não contestados, sendo que, a seu ver, o ato administrativo e a decisão de primeira instância não foram fundamentados, do que decorreu lesão ao direito de ampla defesa e do contraditório;

d) o produto elaborado pela recorrente é a acetona tanto pelo lado da composição química onde prevalece a acetona propriamente dita, como pela linguagem como é coloquialmente conhecida, e assim, sendo certo que a posição mais específica é que deve prevalecer sobre as demais, ou seja, 2914.11.0000, com a alíquota de 0% (zero por cento) e não a classificação 2914.11.00 de 30% (trinta por cento)

e) a recorrente também fabrica frascos plásticos para embalagens de acetona e o que sobra da sua produção é vendida para empresas farmacêuticas; esses frascos plásticos utilizados pelas empresas farmacêuticas estão classificados, como exceção, na posição 3923.90.00.02 (SIC) no item outros, com a alíquota de 0% (zero por cento), pois trata-se de embalagens destinadas a acondicionamento de medicamentos,

f) os próprios autuantes constataram que as embalagens se destinam ao acondicionamento de medicamentos;

Ratificando a integralidade das alegações aduzidas na impugnação Requer, por fim o provimento do recurso e o cancelamento da exigência.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, atender aos requisitos de admissibilidade e conter matéria de competência deste Conselho.

As matérias de fato que são submetidas à análise pertinem à classificação fiscal dos produtos denominados “Removedor de Esmalte Acetona Guararapes” e “Frascos Plásticos”.

Para apreciação das razões da Recorrente adotarei como metodologia de análise, primeiro analisar as preliminares de cerceamento do direito de defesa e de inversão do ônus da prova, para, então, dirimir a questão da classificação fiscal dos produtos e, depois, ater-me às alegações de direito relativas à prática reiterada, incidência da taxa selic.

Do Cerceamento do Direito de Defesa

Alega a Recorrente que foi cerceada no seu direito de ampla defesa uma vez que, no seu entender, para a solução da controvérsia seria imprescindível a produção de prova pericial. E que a DRJ/RECIFE-P, descumpriu a decisão deste Conselho ao não produzir a prova pericial reclamada.

Nesse ponto, entendo que não cabe razão à Recorrente. Apesar de o dispositivo do Acórdão n.º. 301-29.305, de 12 de setembro de 2000, de lavra da eminente Conselheira Leda Ruiz Damasceno, estabelecer que “anula o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, por não ter deferido a diligência pleiteada e pela não apreciação da prova trazida pela contribuinte, assegurando, desta forma, a garantia consutitucional do direito pleno de defesa” deve ser entendido no seu contexto jurídico e não no contexto literal.

Isso porque, a decisão colegiada não pode ordenar ao julgador de primeira instância que renuncie ao direito de livre convencimento, de forma que, entendo, ao julgador de primeira instância não cabe simplesmente o desprezo das provas arroladas, mas também não lhe é obrigatória a produção de prova técnica que entenda despiscienda ao caso concreto para o seu convencimento.

Nessa linha de pensamento, concluo que o Acórdão n.º. 301-29.305, ao pronunciar os motivos da anulação da decisão de primeira instância – “por não ter deferido a diligência pleiteada e pela não apreciação da prova trazida pela contribuinte” – e utilizar conjunção de ligação “e”, usou-a no sentido excludente, ou seja, ou uma, ou outra, e não no sentido includente que quer a Recorrente entendendo serem ambas. Assim, é meu entendimento que à DRJ caberia deferir a diligência pleiteada, para contraposição à prova produzida, se fosse o caso, ou, apreciar a prova produzida pela contribuinte para cotejá-la ao caso concreto.

Nesses termos, entendo que o primeiro julgamento, não tratou de explicitar com clareza os motivos pelos quais indeferiu a produção de prova pericial e não levou em consideração a prova trazida pela contribuinte, o que motivou sua anulação. Ocorre que o segundo julgamento proporcionou à Recorrente as razões de fato e de direito bastantes e



suficientes para escalar em que medida a prova pericial seria dispensável e em que medida a apreciação da prova trazida pela contribuinte não teria conexão lógica com a aplicação da norma de classificação fiscal.

Por esses motivos é que afastamos a possibilidade de nulidade do segundo julgamento por eventual cerceamento ao direito de defesa.

Do ônus da prova

A Recorrente aduz que “para ter validade o lançamento não pode existir dúvidas”, o que é verdadeiro. Pelo que verifico tanto do lançamento como da decisão de primeira instância é de que não há dúvidas acerca das características físico-químicas, intrínsecas e extrínsecas dos produtos denominados “Removedor de Esmalte Acetona Guararapes” e “Fracos Plásticos”.

Quanto ao produto genericamente denominado “acetona” – creio que esse nome genérico é aceite tanto pela fiscalização e como pela contribuinte – o primeiro mote dado pela fiscalização para alterar sua classificação fiscal não estava no fato de ser ou não acetona pura (composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente), mas por ser um produto cuja venda se dá a retalho. E o segundo mote é encontrado na própria denominação dada pela Contribuinte em suas notas fiscais, cuja denominação atribuída à “acetona” é o de “R. ESM. ACETONA GUARARAPES”, como bem destacou o Acórdão DRJ/REC n.º. 9.909, de 22 de outubro de 2004:

“20. Percebe-se que os documentos fiscais anexos (fls.438/468) trazem, além de frascos com diferentes capacidades volumétricas, o produto “acetona guararapes”, código 01511, em outras oportunidades também denominado “R.ESM.ACETONA GUARARAPES”, o que esclarece a finalidade dos mesmos, qual seja a de remover esmaltes.

21. Ora, se a fiscalização valeu-se de documentos confeccionados pelo sujeito passivo, que per si autorizariam a autuação, não haveria necessidade, como requer a impugnante, de qualquer oitiva de testemunhas ou produção de outras provas.”

Diante dessas constatações é que afastamos a alegação de que não foi produzida prova bastante e suficiente para sustentação do lançamento. Essa questão, inclusive, já havia sido afastada pelo Acórdão anterior que manteve o lançamento, anulando, apenas a decisão de primeira instância pelo cerceamento ao direito de ampla defesa.

Da Classificação Fiscal do Produto “acetona”

Atendidos os auspícios de jurisdição em relação às preliminares, passo a tratar da matéria de classificação, cuja introdução de argumentos já expendi no tópico anterior.

O primeiro ponto que ressalta na apreciação das provas, em especial o laudo trazido pela Recorrente (fls. 593 e seguintes) é o fato de o produto “acetona” não conter as características requeridas pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH para ser incluído no Capítulo 29, seja por: (i) não ser um composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente – conforme o laudo trata-se de uma mistura com 88,48% de propanona e o restante composto de etanol e água; e, (ii) a mistura não ser o resultado da

obtenção do produto principal ou ter sido feita em face de requisito de segurança ou para viabilizar o transporte.

De outro lado, o que se verifica é que a forma de comercialização está expressamente definida como circunstância para exclusão do Capítulo 29, conforme nota "D", item 2, alínea "a":

"D) Exclusão do Capítulo 29 de alguns compostos orgânicos não misturados (Nota 2 do Capítulo)

1) Excluem-se do Capítulo 29 alguns compostos orgânicos de constituição química definida. Além dos incluídos no Capítulo 28 (ver Considerações Gerais do referido Capítulo, parte B), podem citar-se os seguintes:

a) Sacarose (posição 17.01), lactose, maltose, glicose e frutose (posição 17.02).

b) Álcool etílico (posições 22.07 ou 22.08).

c) Metano e propano (posição 27.11).

d) Uréia (posições 31.02 ou 31.05).

e) Matérias corantes de origem animal ou vegetal, por exemplo, a clorofila (posição 32.03).

f) Matérias corantes orgânicas sintéticas (incluídos os pigmentos) não misturadas e produtos orgânicos sintéticos dos tipos utilizados como agentes de avivamento fluorescentes (por exemplo, alguns derivados do estilbeno) (posição 32.04).

2) Alguns produtos orgânicos não misturados, embora normalmente incluídos no Capítulo 29, podem dele excluir-se quando se apresentem com formas ou acondicionamentos particulares ou ainda quando tenham sido submetidos a tratamentos que não modifiquem a sua constituição química. Citam-se os seguintes casos:

a) Produtos preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho (posição 30.04).

Não fosse a destinação expressa contida em algumas notas fiscais – denominação dada ao produto código 1115 – como sendo a de "R. Esm. Acetona Guararapes – removedor de esmalte acetona Guararapes - (fls. 446, 448, 449, 453, 455, 456, 457, 461, 463, 464, 465 e 468), porder-se-ia questionar a possibilidade de classificação no Capítulo 38, posição 38.14, que trata dos SOLVENTES E DILUENTES ORGÂNICOS COMPOSTOS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES; PREPARAÇÕES CONCEBIDAS PARA REMOVER TINTAS OU VERNIZES, conforme a nota de caput e nota 1 da posição:

"Esta posição inclui, desde que não sejam produtos isolados de constituição química definida e não se encontrem compreendidos em posição mais específica, os solventes e os diluentes orgânicos (mesmo contendo, em peso, 70% ou mais de óleo de petróleo). São líquidos,



mais ou menos voláteis, que se utilizam para a preparação de vernizes e tintas ou para o desengorduramento de peças mecânicas, etc.

Incluem-se aqui, entre outras:

1) as misturas de acetona, acetato de metila e álcool metílico e as misturas de acetato de etila, álcool butílico e tolueno.”

Ocorre que a prova coletada pela fiscalização está contida nos próprios documentos produzidos pela Recorrente, para o que caberia a produção de prova em contrário. Caberia à Recorrente comprovar que, apesar do que está veiculado em suas notas fiscais a Acetona teria destinação diversa da de removedor de esmalte.

Diante disso, entendo que a classificação fiscal do produto em apreço, sob os fundamentos de que: (i) não é um composto orgânico de constituição química definida apresentado isoladamente – conforme o laudo trazido pela própria Recorrente (fls. 593/600); (ii) apresenta-se acondicionado para venda a retalho; e (iii) tem, conforme indicam as notas fiscais emitidas pela Recorrente, destinação à remoção de esmalte, não poderia se enquadrar nas posições do Capítulo 29 ou 38, restando apenas o do capítulo 3304.

Nesse diapasão é de reconhecer-se que, dada a destinação descrita nas notas fiscais a posição mais específica é a adotada pela fiscalização.

Da Classificação Fiscal dos Produtos “Fracos Plásticos”

Quanto aos fracos plásticos industrializados e vendidos pela Recorrente, a fiscalização não manteve a mesma coerência na apreciação das provas.

Se as provas (Notas Fiscais e Registros da Recorrente) são válidos para alicerçar o lançamento do IPI em relação ao produto “acetona”, não podem ser desconsiderados para a apreciação da classificação fiscal dos fracos de plástico.

Não há dúvida que os fracos são classificados na posição 3923 e nisso concordam fiscalização e contribuintes.

A questão é de subposição: entende a contribuinte terem os fracos destinação para embalagem de produtos farmacêuticos e por isso estariam classificados na posição 3923.90.9902, quando assim fosse destinados; e, entende a fiscalização que a classificação seria genericamente a de embalagens plásticas na posição 3923.30.0000.

Ao analisar as notas fiscais acostadas aos autos, noto que há embalagens plásticas que deram saída pela posição 3923.9099 (“outros”) à alíquota de 10% e 15%, conforme o período. Noto, ainda, que há embalagens plásticas que deram saída pela posição 3923.9902, e que foram destinadas à empresas cujo objeto social é a industrialização ou manipulação de produtos farmacêuticos.

Conforme pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes (Ac. 202-07.766) os produtos plásticos com destinação para embalagens para produtos alimentícios e embalagem para de produtos farmacêuticos tem suas classificações fiscais deslocadas para as posição 9901 e 9902.

A destinação vem cumprir os desígnios do princípio constitucional da seletividade em face da essencialidade. Esse aliás foi objeto de análise já feita por mim em dissertação inédita que transcrevo:

“Seletividade é a qualidade de seletivo (do ato de selecionar), ao passo que, seletivo é o mesmo que selecionador,¹ aquilo que seleciona. Aquele que escolhe e classifica segundo um critério. Esse é o atributo conferido ao IPI, um imposto que deve selecionar o que estará sujeito à maior ou menor tributação.

Assim, a seletividade dependerá sempre de um componente axiológico que graduará a aplicação da norma tributária impondo maior encargo ao elemento que se afasta do valor que se pretende proteger e menor encargo ao elemento que mais se aproxima desse mesmo valor.

Portanto, a seletividade apresenta-se como um princípio que determina a classificação dos diversos fatos jurídicos sujeitos a uma mesma hipótese de incidência (imposto sobre produtos industrializados) segundo um critério extrínseco de conteúdo valorativo (classificação relacional - HOSPERS²).

O valor colhido pela Constituição para a seletividade do IPI é a essencialidade.

...

O termo “essencialidade” provém do latim “essentialitate”, qualidade ou estado de essencial. Essencial, por sua vez, é “Relativo a essência. 2. Que constitui a essência, a natureza de um ser: atributos essenciais. 3. Absolutamente necessário; indispensável.”³ de essência. Aquilo que se apresenta como fundamental ou imprescindível. Que pertence ao conjunto de elementos necessários e indispensáveis à existência de uma coisa.

Atribuindo-se o valor “essencialidade” a produtos industrializados, para o fim de dosar a carga tributária, deve o legislador verificar quais os produtos se revelam mais necessário à subsistência humana. Produtos de primeira necessidade se contrapõem aos produtos supérfluos, dispensáveis e menos importantes.⁴

O valor essencialidade atribuído ao princípio da seletividade - que imprime ao caráter selecionador a diminuição da carga tributária dos produtos mais essenciais - implica-o, direta e indubitavelmente, ao princípio da capacidade contributiva. Isto porque, é de presumir-se que aquela que é menos abonada tenha uma porcentagem maior de sua renda dedicada à aquisição de bens de primeira necessidade, e, portanto, menor capacidade contributiva. Enquanto, aquele que é mais abastado tenha uma porcentagem menor de sua renda dedicada a bens

¹ Silveira Bueno, *Minidicionário da Língua Portuguesa*, FTD, São Paulo, 1996, p.597

² *Aprud* Eurico Marcos Diniz de Santi. *As classificações no sistema tributário brasileiro*. Justiça Tributária – 1º Congresso Internacional de Direito Tributário IBET. São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 130.

³ *Dicionário da Língua Portuguesa Novo Aurélio, Século XXI*, Nova Fronteira, 2001.

⁴ Roque Antonio Carrazza, in *Curso... op. cit.* 82.

de primeira necessidade, restando uma parte maior para aquisição de bens supérfluos.

Aliomar Baleeiro, ao abordar o art. 48 do Código Tributário Nacional, reserva tópico específico para essencialidade, no qual aduz que "as mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mas suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo".

Portanto é de se tributar, com maior rigor, a parte da renda dedicada à aquisição de bens supérfluos, e desonerar a parte da renda dedicada a bens mais essenciais privilegiando aqueles com menor capacidade contributiva.

Nestes termos, ainda que seja um elemento adicional à classificação fiscal, quando a norma de classificação indica ou prioriza a destinação para adequação da posição, em face dos princípios constitucionais acima citados, não pode o intérprete deixar de acatar tais desígnios.

Diante disso, entendo que, em relação aos produtos que deram saída na posição 3923.90.9902, e que tiveram destino à indústria farmacêutica conforma comprovam as notas fiscais e pela diligência devem ser excluída a tributação por ser correta a classificação nessa posição em face da destinação.

Da Prática Reiterada

Alega a Recorrente que foi objetivada por 5 (cinco) fiscalizações anteriores no âmbito do IPI e que nenhuma delas contestou a classificação fiscal dos produtos.

Confirma-se pelos documentos juntados às fls. 580/582, que as fiscalizações se sucederam desde 1972 a 1994 e houve completo silêncio sobre a correta classificação fiscal dos produtos. Nesse diapasão, cabe razão à recorrente.

Dentre as atividades funcionais administrativas do exercício da competência tributária verificaremos não só o poder-dever de fiscalizar, mas também, a obrigatoriedade de, verificada a ocorrência, no mundo fenomênico de um fato cuja descrição esteja devidamente prevista na norma jurídica, realizar a atividade do lançamento para constituição do crédito tributário e estabelecimento da relação jurídica tributária.

Muito embora não seja função das normas dar conceito aos institutos de Direito, entendo cabível que sejam delimitados sentido conteúdo e alcance de alguns institutos, no âmbito das Normas Gerais, com o fim de dar a correta interpretação às normas de executoriedade. E, assim, que o Código Tributário fornece a exata definição do lançamento no art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável,

⁵ *Direito Tributário ...*, op. cit., p. 190.

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

(i) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação;

(ii) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é ato administrativo. Ainda que decorrente de um procedimento fiscal, é ato administrativo de carácter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento é privativo da autoridade administrativa que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor, Hugo de Brito Machado (op. cit. Pág. 120) ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equívale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.

No mesmo sentido Alberto Xavier (in, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66) lembra que:

“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se destingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.”

...

Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças, cuja origem não pode ser negada, entendida, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições (Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/281, nº 193).

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe (in, “Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997) ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (obligatio, haftung, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, debitum, shuld, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

O silêncio é uma forma de manifestação e, cada vez mais, devemos buscar a coerência dos atos e efeitos que decorreram a partir do silêncio.

Ora, desde 1972 a Recorrente vem pautando seus negócios sob a perspectiva de que a classificação fiscal de seus produtos estava correta, e todos os fiscais que por lá passaram, em face do silêncio em relação a isso, levaram-na a acreditar que sua classificação estava correta. Ressalte-se que não foram 2 ou 3 anos, foram 27 anos de prática para qual a fiscalização nunca contestou.

Não se pode, portanto, de uma hora para outra surpreender a contribuinte com uma prática jamais exigida.

Nesses termos é que entendo que o silêncio faz prática reiterada da administração. Essa devem, portanto, buscar a responsabilidade por tal silêncio nos termos das disposições do art. 142, parágrafo único, em face da aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN.

O Código Tributário Nacional é um conjunto de normas harmônico que, apesar das críticas de alguns doutrinadores, contém coerência lógica admirável. No caso em pauta, note-se que a responsabilidade de um não pode ser transferida para outro. A falta de ação da fazenda ao não fiscalizar a classificação fiscal dos produtos da contribuinte nas diversas fiscalizações efetivadas não pode atribuir à Recorrente a responsabilidade pelo erro de classificação, pois todos elementos levaram-na a crer que estava no caminho certo.

Aliomar Baleeiro (in, Direito Tributário Brasileiro, 9ª edição, Forense, R.Janeiro, 1977, p. 378), ao apreciar o alcance do art. 100, inciso III, explica:

“Esses precedentes, a nosso ver, aconselham a interpretação ampla do art. 100, III, do CTN, aliás com apoio em mestres de prol da matéria: A. D. Giannini, Istituziones, p. 20; G. Fonrouge, Der. Financ., I, p. 67/8, além dos autores brasileiros já citados in R. G. SOUZA, Compêndio, 3ª ed., n.º 15-c, p.52, Falcão, Introd. D. Fiscal, p. 104.”

Com base nessa interpretação ampla, nas atividades fiscalizatórias que se seguiram de 1972 a 1994 no estabelecimento da Recorrente é que entendo que o silêncio em relação à correta classificação fiscal dos produtos que comercializa, impõe a aplicação do art. 100, inciso III, c/c seu parágrafo único, do CTN, para que sejam excluídas as multas e os juros do lançamento tributário da “Acetona”.

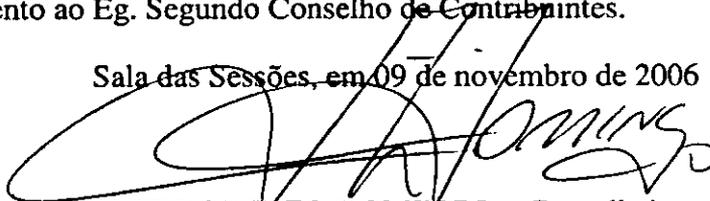
No que tangem à taxa selic, naquilo que eventualmente remanecer por erro de aplicação de alíquotas e que não foram objeto da exclusão dos juros na forma do art. 100, Parágrafo único, do CTN, entendo deve ser mantida a aplicação da taxa Selic, por expressa determinação legal.

Neste termos, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso para: (i) excluir do lançamento os créditos tributários de IPI decorrentes da saída dos produtos denominados “frascos plásticos” com classificação fiscal 3923.99.9902, que efetivamente foram vendidos e destinados à estabelecimentos fabris de produtos farmacêuticos, conforme demonstrado pela Notas Fiscais que ampararam o lançamento e diligencia; (iii) excluir do lançamento de IPI decorrentes de erro de classificação fiscal produto denominado “Removedor de Esmalte

Acetona Guararapes” a incidência de multa e juros, nos termos do art. 100, inciso III, c/c seu Parágrafo único, do CTN.

No que tange ao pleito de direito aos créditos das entradas que não foram consideradas pela fiscalização e demais matérias relativas à tributação específica do IPI – não decorrente da classificação fiscal de produtos – DECLINO A COMPETÊNCIA para julgamento ao Eg. Segundo Conselho de Contribuintes.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2006



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Conselheiro

Voto Vencedor

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator Designado

Trata a lide sobre a classificação tarifária dos produtos descritos nas notas fiscais como “Removedor de Esmalte Acetona Guararapes” ou “Acetona Guararapes”, e “frascos plásticos”.

O crédito tributário formalizado no lançamento foi integralmente mantido pelo órgão julgador de primeira instância, que concluiu, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, no sentido de que o primeiro produto (acetona), por sua característica, tinha classificação fiscal no código TIPI 3304.30.0300 à época dos fatos geradores, e que o segundo produto (frascos plásticos) tinha classificação fiscal no código 3923.30.0000.

Superada a preliminar de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento do pedido de perícia, que foi rejeitada por unanimidade de votos, passo ao exame do mérito.

Exigência fiscal quanto à acetona

Quanto à classificação fiscal da acetona, o relator do processo reconheceu, pela destinação descrita nas notas fiscais, que a posição mais específica foi aquela adotada pelo Fisco, código NBM/TIPI 3304.30.0300, mantida na decisão recorrida, razão pela qual negou provimento ao recurso quanto à classificação fiscal.

Propugnou, no entanto, em seu voto, pela exclusão da exigência dos acréscimos de multa e de juros de mora, acatando recurso da recorrente que alega prática reiterada no uso do código tarifário do produto, e que foi fiscalizada cinco vezes anteriormente e a Secretaria da Receita Federal não a advertiu sobre o fato objeto de autuação, pelo que teria homologado a classificação adotada.

Dirijo desse entendimento. Entendo que a ocorrência de fiscalizações anteriores por parte da SRF não tem o condão de impedir novas fiscalizações nem de afastar a aplicação da legislação tributário-penal no que concerne ao cometimento de infrações distintas no período cuja fiscalização foi objeto de exigência de crédito tributário.

No caso, verifica-se que os termos de ocorrências fiscais lavrados pela fiscalização desde 1972 até 1994 (fls. 580/582) não disseram respeito à classificação fiscal de produtos, muito menos dos que foram objeto de exigência fiscal neste processo.

Por fim, entendo que não há como se pretender usar da alegação de prática reiterada quando a matéria diz respeito à classificação fiscal de mercadorias, tendo em vista que as regras aplicáveis a essa classificação decorrem de acordo internacional de que o Brasil faz parte, qual seja, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

l.

A não-deteção das irregularidades pela fiscalização não pode ser confundida com homologação de prática de atos infracionais nem argüida para a invocação do princípio benigno de que trata o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, para efeitos de exclusão dos acréscimos de multa e de juros moratórios, razão pela qual mantenho essas parcelas. A argüição dessa norma só caberia no caso de fiscalização específica em relação à mesma matéria, o que não se configurou nos autos.

Exigência fiscal quanto aos frascos de plástico

Nessa parte a recorrente alega que os frascos seriam utilizados como embalagens para produtos farmacêuticos e, portanto, deveriam ser classificados no código TIPI 3923.90.0002, com alíquota de 0%. Entende que esse código seria mais específico do que o 3923.30.0000 adotado pelo Fisco, que seria reservada a uma gama enorme de mercadorias sob a denominação de "Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes".

Reproduzo abaixo, por oportuno, a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado e vigente no período em que a autuada deu saída dos produtos objeto da ação fiscal, *verbis*:

| Código NBM/SH | MERCADORIA |
|---------------|---|
| 3923 | Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico |
| 3923.10.0000 | - Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes |
| 3923.2 | - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos |
| 3923.21 | -- De polímeros de etileno |
| 3923.29 | -- De outros plásticos |
| 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 |
| (...) | (...) |
| 3923.90.9901 | ---- Embalagens para produtos alimentícios |
| 3923.90.9902 | ---- Embalagens para produtos farmacêuticos |

De acordo com as normas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, as Regras Gerais de Interpretação (RGI) devem ser aplicadas em ordem numérica crescente, utilizando-se a seguinte apenas quando a anterior não for passível de utilização.

Assim, pela aplicação da Regra Geral de Classificação RGC-1, que determina que a classificação é determinada pelos textos das posições, e das Notas de Seção e de Capítulo, vê-se que a mercadoria está nominalmente citada na posição 3923. Da mesma forma, pela aplicação da RGC-6, que trata da regra para a classificação nas subposições, deve ser utilizada, *mutatis mutandis*, as mesmas regras anteriores, devendo prevalecer na hipótese presente o mesmo critério.

Ora, no caso não há qualquer dúvida quanto à subposição tarifária da mercadoria objeto de ação fiscal, tendo em vista que a mesma estava nominalmente citada no código 3923.30 da então vigente NBM/TIPI, incluída que foi em subposição idêntica ao dos "garrações, garrafas e artigos semelhantes".

6-

Destarte, não vislumbro qualquer dúvida no que respeita ao código tarifário dos “frascos plásticos”, que devem ser classificados no código 3923.30.0000, adotado pela fiscalização.

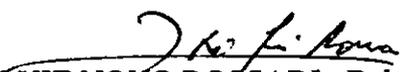
A posição defendida pela recorrente, conforme se verifica da nomenclatura em vigor, somente é passível de aplicação para embalagens que não estejam anteriormente nominadas na mesma posição 3923. Vale dizer, só podiam ser classificadas como embalagens para produtos farmacêuticos aquelas que não se tratassem de caixas e artigos semelhantes da subposição 3923.10, de sacos da subposição 3923.2, de garrações, garrafas e frascos da subposição 3923.30, de bobinas, carretéis e suportes da subposição 3923.40, e de rolhas e dispositivos semelhantes para fechar recipientes, da subposição 3923.50.

Cumprе ressaltar que o benefício de redução de alíquota para zero estabelecido à época para as embalagens de produtos farmacêuticos (e também para produtos alimentícios) teve como objetivo alcançar outras embalagens posição 3923, diferentes daquelas nominalmente citadas em suas subposições. Resta evidente que os frascos jamais poderiam vir a ser classificados na subposição 3923.90.

De resto, a matéria já foi examinada e objeto de classificação específica no Parecer Normativo CST nº 9/86, que, embora em época distinta, manteve a classificação dos frascos em subposição onde estão nominalmente citados, distinta da de embalagens que têm por destino o uso farmacêutico.

Diante do exposto, voto por que seja mantida a ação fiscal nessa parte, por ter sido a mercadoria bem classificada no código NBM/TIPI 3923.30.0000.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2006


JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Relator Designado