



2.  
C  
C  
De 06/08/1996  
Rubrica  
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

160

RECORRI DESTA DECISÃO  
2.  
C  
C  
RECURSO N.º RPP/02-0144  
Em, 18 de 06 de 1996  
Procurador - Rep. da Faz. Nacional

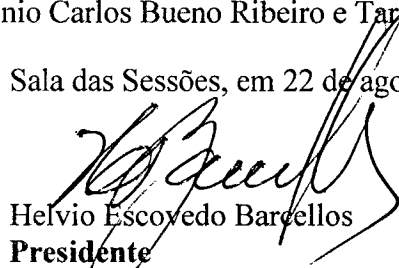
**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Sessão** : 22 de agosto de 1995  
**Acórdão** : 202-07.936  
**Recurso** : 87.461  
**Recorrente** : BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.  
**Recorrida** : DRF em Juiz de Fora-MG

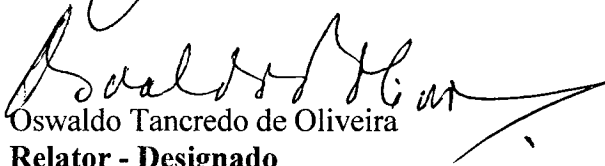
**IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL** - Sacos plásticos destinados a embalagens para produtos alimentares, com dizeres e inscrições que identificam o produto a que se destinam. Classificam-se no código 3923.90.9901, como “embalagens para produtos alimentares”, em vez de no código 3923.21.0100, “sacos exceto postais”, precisamente, face à Regra Geral nº 3, “a”, classificação mais específica. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Elio Rothe, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 1995

  
Helvio Escovedo Barcellos  
**Presidente**

  
Oswaldo Tancredo de Oliveira  
**Relator - Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

ITM/95



**Processo** : 10640.002207/90-94

**Acórdão** : 202-07.936

**Recurso** : 87.461

**Recorrente** : BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.

## RELATÓRIO

BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA. recorre para este Conselho de Contribuintes da Decisão de fls. 44/51 do Delegado da Receita Federal em Juiz de Fora, que julgou procedente o Auto de infração de fls. 27/28.

Em conformidade com o referido Auto de Infração, Termo de Encerramento de Ação Fiscal, demonstrativos, amostras de produtos e Notas Fiscais, a ora recorrente foi intimada ao recolhimento da importância correspondente a 29.222,63 BTNF, a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tendo em vista os fatos assim descritos no Auto:

“FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - A empresa acima identificada promoveu, no período de junho de 1987 a julho de 1990, saídas de sacos e sacolas de material plástico sem o devido lançamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados, sob a alegação de que eram destinados a embalagens de produtos alimentícios. Como a legislação do IPI não prevê este benefício para tais produtos, procedemos o lançamento do imposto cujas notas fiscais objeto de tributação constam de relação anexa a este Auto.”

Impugnando a exigência a autuada apresentou a Petição de fls. 30/40, pela qual, fundamentalmente, pugna pela correção da classificação adotada para seus produtos, pelo código 3923.90.9901, contrariamente ao código 3923.21.0100 utilizado pela fiscalização no lançamento de ofício, cujas razões estão assim sintetizadas na decisão recorrida:

“Às fls. 30/40, a interessada faz uma breve análise dos dispositivos capitulados nos autos e conclui que os mesmos são indevidos, ou inócuos, ou injustificáveis para o lançamento. Tal inadequação dos dispositivos citados no enquadramento, segundo a autuada, deve-se ao fato das embalagens destinadas a produtos alimentícios estarem sujeitas a alíquota zero.



**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

Afigura-se à suplicante que dois pressupostos se revelam fundamentais para o deslinde do litígio: se os sacos ou sacolas saídos do estabelecimento industrial da suplicante constituem embalagens destinadas a acondicionar produtos alimentícios e se a legislação do IPI prevê tratamento privilegiado para tais produtos.

Para responder à primeira questão, a atuada apresenta os documentos de fls. 01/366, que compõem o Anexo I deste processo; e quanto a questão seguinte a atuada cita a posição 3923.90.9901 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados: “embalagens para produtos alimentícios - 0%”.

A seguir a suplicante reproduz parte das três primeiras regras das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e conclui que sua classificação está correta pois, alega, os produtos se identificam rigorosamente com a descrição contida no texto da referida posição e, se assim não fosse, argumenta, qualquer dúvida seria dirimida pela Regra nº 3. “A posição mais específica, no caso, é também a que mais se afeiçoa aos produtos fabricados pela suplicante, portanto, não há como classificá-los em outra posição”.

A impugnante reproduz, ainda, parte da Regra 3a das Notas Explicativas da Nomenclatura de Bruxelas, Edição Junta Revisora del Arandel de Aduanas, Madrid, Espanha, 1965, Tomo I, página 6, com comentários, aplicação e exemplos da mesma.

A atuada transcreve, em parte, os Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação de n.ºs. 337, 460 e 313, todos de 1970, e n.ºs. 520 e 100, de 1971, referentes a IPI/Industrialização/Acondicionamento. Transcreve também o artigo 3º e inciso IV do Decreto nº 87.981 (RIPI/82) para concluir que “Em nenhum dos Pareceres Normativos aqui reproduzidos ficou evidenciado que os sacos plásticos não constituem embalagem, ao contrário, ficou provado que qualquer tipo de embalagem, excluídas as com capacidade superior a vinte quilos, constituem embalagem para efeito de caracterizar a operação como industrial, e as amostras acostadas à petição provam de forma inquestionável que as embalagens fabricadas pela suplicante são embalagens de apresentação, pelo que contidas no conceito de embalagem agasalhado no RIPI”.



**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

A impugnante argumenta que o RIPI não pode agasalhar dois conceitos diferentes de embalagem, um para caracterizar a industrialização e outro para classificar a embalagem na tabela de incidência.

A suplicante faz uma alusão ao artigo 41 e parágrafos dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da atual Constituição Federal, o qual trancreve, e adverte que se o procedimento fiscal se inspirou neste artigo, “é imperioso considerar o que ele dispõe sobre a matéria no seu aspecto temporal”, para reproduzir as palavras da autuada.

Alega, também, que se o imposto fosse realmente devido, ela, suplicante, teria direito ao crédito do imposto incidente sobre os insumos empregados no processo de fabricação, crédito este que não foi considerado nos autos.”

A decisão recorrida, por sua vez, está assim fundamentada:

“Disciplina o artigo 1º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82, que: “o imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, estabelecidas as especificações constante da respectiva Tabela de Incidência”. (Grifei).

O art. 2º do mesmo diploma legal, também citado no enquadramento, às fls. 27/28, explicita que: “Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”. ( O grifo não é do original).

A definição de industrialização, por sua vez, é encontrada no artigo 3º do Regulamento do IPI que nos permitimos transcrever: “Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:



**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

I - a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação)";

Como se observa, o inciso I trata da operação denominada "transformação". Pelo Regulamento do IPI, que é a que se aplica ao caso em tela. Ou seja, a contribuinte recebe os insumos - polímeros de etileno na forma granular - e, após submetê-los a um processo de transformação, obtém o produto final - sacos plásticos.

O inciso IV do mesmo artigo, caracteriza processo de industrialização através da modificação da apresentação do produto. O que, definitivamente, não se aplica ao presente processo como bem entendeu a suplicante. Vejamos o inciso IV: "a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); (Grifo nosso).

Desta feita, a autoridade autuante descreveu a operação que deu origem ao imposto, sua incidência, através dos artigos 1º e 2º do RIPI/82 citados no enquadramento legal, como também descreveu a identificação do sujeito passivo, de acordo com o prescrito no artigo 22 e inciso II do mesmo regulamento, caracterizou o fato gerador da obrigação, em conformidade com o disposto no artigo 29 e inciso II do já citado diploma legal; procedeu ao lançamento de ofício, na falta do lançamento do contribuinte, conforme disciplinado nos artigos 54, 55, inciso I "b" e II "c" e artigo 59 do RIPI/82, como também descreveu o cálculo do imposto de acordo com o artigo 63 do Regulamento do IPI.

Assim sendo, a suplicante foi infeliz quando alegou que os dispositivos capitulados foram indevidos para o lançamento.

A autuada cita em sua impugnação diversos Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação, além do artigo 3º e seu inciso IV do Decreto nº 87.981/82, para levantar a discussão a respeito da forma de acondicionamento - se sacos plásticos são ou não embalagens e se as embalagens em tela são embalagens de apresentação. A questão da finalidade,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

neste caso, é inócua. Importa aqui a correta classificação fiscal do produto na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, segundo as Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado e à Regra Geral Complementar (RGC).

No caso, a lide gira em torno da “subposição” a ser adotada para o produto: 21 - como classificou a Fiscalização - ou 91 - como quer a impugnante.

A Regra de nº 06 disciplina que “a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutantis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível...” (os grifos não são do original).

Por sua vez, a Regra nº 3a determina que “a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”. Na subposição 90, item 99, subitem 01, está expresso “Embalagens para produtos alimentícios - alíquota 0%”. A palavra “embalagem” é muito mais genérica do que o vocábulo “sacos” (no presente caso, de polímero de etileno). Que aparece no texto da posição 3923.21.0100: “sacos, exceto postais - alíquota 8%.”

Observe-se que as Regras para classificação não discriminam a finalidade para a qual o produto foi industrializado, o que importa no caso é sua especificidade.

O Parecer CST (DCM) nº 952, de 27/07/90, apensado pela autoridade fiscal às fls. 42, não deixa margem a dúvidas. Sacos de plástico (polietileno), de diferentes tipos, para acondicionar produtos diversos (alimentos, roupas, lixo, cal e outros) se classificam na posição 3923.21.0100 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410 de 23/12/88, cuja alíquota é de 8%. (Grifo nosso).

A suplicante faz referência, em sua defesa, à possibilidade do fiscal atuante ter se inspirado no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da atual Constituição Federal, artigo 41 e §§, para embasar seu procedimento: vale esclarecer que tal suposição não procede, mesmo porque o artigo mencionado não foi citado nos autos.



**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

Quanto a sua alegação de lhe ser assegurado o direito ao crédito do imposto incidente sobre os insumos empregados no processo de fabricação do produto, no caso do imposto ser devido, seria necessário que a atuada, quando da impugnação, tivesse apresentado um demonstrativo dos estornos dos créditos relativos aos insumos que compõem os sacos plásticos, pois se ela os considerava isentos ou sujeitos à alíquota zero deve ter estornado os créditos correspondentes, ou alguma outra documentação que pudesse alterar a apuração do IPI a recolher efetuada pelo fiscal atuante.”

Tempestivamente, a atuada interpôs recurso a este Conselho (fls. 54/56), pelo qual expõe e requer:

“1. “Data venia” a decisão ora recorrida tangencia o núcleo do litígio e as razões da impugnação, dando ênfase a conceitos que nada tem a ver com a questão nele discutida, e, pior do que isto, ignora propositadamente as provas produzidas na fase da impugnação e anexadas aos autos naquela ocasião, com o fim de manter, a qualquer custo, lançamento erigido sobre suporte fático inexistente e interpretação particularizada das normas de classificação de produtos na TIPI, pelo que reitera “ipsis literis” as razões expendidas na impugnação, às quais aduz ainda as seguintes:

1.1 Coonesta o decisório lançamento erigido sobre suposição, ou, na melhor das hipóteses, em interpretação defeituosa das regras de classificação de embalagens para produtos alimentícios na TIPI. Com efeito, a peça de registro da infração, reconheça-se, um modelo de concisão, assim se expressa:

“A empresa acima identificada promoveu, no período de junho de 1987 a julho de 1990, saídas de sacos e sacolas de material plástico sem o devido lançamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados, sob a alegação de que eram destinados a embalagens de produtos alimentícios. Como a legislação do IPI não prevê este benefício para tais produtos, procedemos o lançamento do imposto cujas notas fiscais objeto de tributação constam da relação anexa a este Auto.”



**Processo** : 10640.002207/90-94

**Acórdão** : 202-07.936

1.2. Observe-se que a ilustre autoridade não contesta, nem poderia fazê-lo, que as embalagens são destinadas a produtos alimentícios, afirma, contrariando a legislação, e este é o núcleo da questão, que a referida legislação não prevê benefício para esses produtos.

1.3. Ora, ao contrário do que afirma a autoridade fiscal, a legislação do IPI prevê, de forma transparente, benefício para as embalagens destinadas a produtos alimentícios, tanto que criou uma subposição específica para abrigar as referidas embalagens ao destacá-las na posição “39.23.90.99.01 -Embalagens para produtos alimentícios”, esse tratamento tem alcance muito especial pois além de atender ao princípio constitucional segundo o qual as alíquotas do IPI serão seletivas em função da essencialidade do produto (Constituição da República Federativa do Brasil, art. 153, § 3º, inciso I), compõe um elenco de medidas destinadas ao combate à inflação, em que estão empenhados todos os seguimentos da sociedade e, por razões óbvias, o próprio governo.

1.4. Afigura-se à recorrente que tributar as embalagens destinadas aos produtos alimentícios sob a forma de sacos plásticos, para atender a um entendimento particular, de efeito meramente fiscal, acabará por incrementar o custo já elevado da cesta básica de alimentos.

1.5. Conclui-se,desse modo, que a tese da autoridade signatária do lançamento foi, no mínimo precipitada, sem embargo, ela foi acolhida pelo julgamento de primeiro grau sob o fundamento de que “a questão da finalidade, nesse caso é inócua.”

2. Quanto ao decisório, propriamente, é evidente que ele fundamenta-se em entendimento próprio e isolado que não consulta a verdade pois está consignado na TIPI, com todos as letras, que as embalagens para produtos alimentícios tem posição própria na TIPI distinta dos “sacos, exceto os postais”, onde pretende sejam classificados pela autoridade de primeira instância ficando exacerbada a importância da finalidade do produto que a insigne autoridade considerar inócua (a finalidade, neste caso é inócua).

3. Ao que se recolhe dos autos, ficou provado de forma consistente, por via de alentada amostragem, trata-se, no caso, de embalagens para produtos alimentícios e que a TIPI discrimina com tratamento privilegiado (alíquota zero) referenciados produtos, pelo que a decisão merece e deve ser reformada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10640.002207/90-94**  
**Acórdão : 202-07.936**

4. “Ad argumentandum” com relação ao direito de compensar o imposto incidente sobre os insumos empregados na fabricação das embalagens, tangencia novamente o decisório, pois, logicamente não cabe à recorrente apurar tais créditos pois no seu entendimento as embalagens estão sujeitas à alíquota zero, por consequência a aquisição dos seus insumos não gera crédito de IPI, assim, se a autoridade fiscal entende, contrariando o comando legal sobre a matéria, que as embalagens para produtos alimentícios estão alcançadas pelo gravame, cabe a ela apurar o crédito tributário correto, via compensação dos créditos e não arbitrá-lo pela forma mais cômoda.

5. Dessa forma, se após as provas produzidas e a demonstração clara e precisa alicerçada na legislação, de que as embalagens para produtos alimentícios gozam do benefício da alíquota reduzida a zero, provando “ipso facto” que a decisão legítima lançamento erigido em equívoco, se ainda assim as razões da recorrente não forem acolhidas, impõe-se diligência no sentido de quantificar o referido crédito reconhecido pelo decisório.”

É o relatório.



**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ELIO ROTHE

A autuada, tanto em sua impugnação como em seu recurso, discute a classificação fiscal dos produtos sacos e sacolas de material plástico, destinados a embalagem de produtos alimentares, discordando do seu enquadramento no código 3923.21.0100 da TIPI/88, como pretende o Fisco, e, considerando correta a classificação que adotou pelo código 3923.90.9901.

Os referidos produtos, efetivamente, se identificam como tais, como se verifica pelos diversos exemplares e respectivas Notas Fiscais emitidas e anexadas ao processo pela autuada.

Os códigos de classificação fiscal 3923.21.0100 e 3923.90.9901 da Tabela de Incidências do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, se apresentam com as seguintes incidências, como desdobramentos do código 3923 (posição), a saber:

“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..... 12

3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos.

3923.21 - De polímeros de etileno

0100 --- Sacos, exceto postais.....8

0200 --- Sacos e malotes postais .....16

0300--- Container flexível, tipo saco, com alças para entrada dos garfos das máquinas de elevação ou empilhamento.....8

9900--- Outros.....16

.....



Processo : 10640.002207/90-94

Acórdão : 202-07.936

3923.30 0000 - Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes.....	8
3923.40 -Bobinas, carretéis e suportes semelhantes ..... .....	
3923.50 0000 - Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes.....	8
3923.90 - Outros	
0100 --- -----Vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros.....	1
0200 ----- Canudos ou minitubos para acondicionamento de sêmen animal em doses e de aplicação direta em inseminação artificial.....	16
99 --- Outros	
9901 --- Embalagens para produtos alimentícios.....	0
9902 ---- Embalagens para produtos farmacêuticos.....	0
9903 ---- Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos .....	8
9999 ---- Qualquer outro.....	8"

Primeiramente, algumas considerações sobre a estrutura da Tabela de Incidência do IPI, especialmente com vistas à posição 3923, de interesse ao caso em exame.

A Tabela é desdobrada, em primeiro lugar, em posições (3923), as posições podem ser subdivididas em subposições (3923.10; 3923.2; 3923.30; 3923.40; 3923.50 e 3923.90), sendo que a subposição tem desdobramento dela mesma (3923.21 e 3923.29). As subposições, por sua vez, podem se desdobrar em itens (3923.21.01; 3923.90.99) e os itens em subitens (3923.90.9901).



**Processo** : 10640.002207/90-94

**Acórdão** : 202-07.936

Assim, do mesmo modo que o código da posição (3923) apresenta desdobramentos, o texto da posição, ou seja, a incidência em sua totalidade, também está desdobrada pelas subposições, itens e subitens que a compõem.

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

- 3923.10 - Caixas,.....
- 3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões,.....
- 3923.30 - Garrações.....
- 3923.40 - Bobinas,.....
- 3923.50 - Rolhas,.....
- 3923.90 - Outros

Por conseguinte, o produto em questão, estando identificado como sacos ou sacolas de plástico, está classificado na posição 3923, sob a incidência “Artigos de transporte ou de embalagens”, e, conseqüentemente, em uma de suas subposições retromencionadas. Evidentemente que a subposição será a 3923.2 que expressamente contempla “sacos de quaisquer dimensões”.

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.

Assim é que pelo simples exame da estrutura da posição 3923, a classificação de sacos e sacolas de plástico, já nos primeiros desdobramentos da posição - as subposições - se faz pela subposição 3923.2, sendo de ressaltar que a incidência - “sacos de quaisquer dimensões” - não faz qualquer tipo de restrição quanto a ser utilizado para determinada espécie de produto, ou seja, a incidência alcança sacos para quaisquer fins.

Por isso entendo correta a classificação fiscal no código 3923.21.0100 dos sacos e sacolas de plástico para embalagem de produtos alimentícios, de fabricação da recorrente. A recorrente, numa visão mais simplista, pretende que seus produtos sejam classificados no código 3923.90.9901, cuja incidência pelo subitem dispõe: “Embalagem para produtos alimentícios”.

A pretensão da recorrente está fundamentada em que a referida classificação é mais específica do que a do código 3923.21.0100, adotada pela exigência, se utilizando para tanto das Regras Gerais para Classificação, em especial a Regra 3, alínea a.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo : 10640.002207/90-94**

**Acórdão : 202-07.936**

Todavia, com fundamento na mesma Regra de Classificação entendemos contrariamente à recorrente, pois que a classificação adotada na autuação é mais específica do que a pretendida pela recorrente.

Com efeito. Em primeiro lugar, não se deve esquecer que o produto em classificação está identificado como sacos e sacolas de plástico destinados a embalagem de produtos alimentícios.

Assim, os produtos (sacos e sacolas) são espécies do gênero embalagens, espécies que se alinham a outras como por exemplo, copos plásticos, garrafas plásticas, bisnagas plásticas e outras, que também são utilizadas no acondicionamento de produtos alimentícios.

Desse modo, temos que embalagem é gênero e, no caso concreto, sacos e sacolas são espécies.

No que tange à incidência, voltamos à Tabela e verificamos que a posição 3923, ao contemplar todo o campo de incidência, dispõe que a mesma é sobre “Artigos .....de embalagem, de plástico;”, ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plástico.

No entanto, o desdobramento por subposição é feito por espécie de embalagem, nomeadamente, como sejam, caixas (3923.10), sacos de quaisquer dimensões (3923.2), garrafas, garrafas e frascos ( 3923.30).

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

A espécie de embalagem e a sua utilização são coisas distintas, de modo que a indicação de utilização da embalagem não implica em identificar espécie de embalagem, por isso que no código 3923.90.9901 o complemento “para produtos alimentícios” é de nenhum efeito para identificar espécie de embalagem.

Portanto, a classificação pelo código 3923.90.9901, que generaliza a incidência para outras espécies de embalagens não nomeadas nos desdobramentos da posição, não pode ser considerada mais específica que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem (“sacos de quaisquer dimensões” - “sacos, exceto postais”).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10640.002207/90-94**  
**Acórdão : 202-07.936**

Quanto às demais colocações da autuada, relativas aos dispositivos dados como infringidos, temos que não são pertinentes, vez que feitos sob o enfoque de que os produtos em causa não estariam sujeitos ao imposto, o que não se verifica.

Relativamente à invocação, “ad argumentandum”, de direito ao crédito do imposto incidente sobre os insumos empregados no processo de fabricação, temos que a recorrente nada carrou para os autos que justificasse ou comprovasse esse direito, por conseguinte, nesse processo nada a considerar a esse respeito.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 1995

  
ELIO ROTHE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO  
TANCREDO DE OLIVEIRA, RELATOR-DESIGNADO

Preliminarmente quero ressaltar a impossibilidade de se vir a adotar na prática o citado código 3923.90.9901, criado especificamente para “embalagens para produtos alimentares”, a prevalecer o entendimento constante da IN SRF nº 28/82 (“ainda que próprio para acondicionar produtos alimentares”) esposado, como é natural, pelas autoridades julgadores de 1.ª instância.

Reitero, a propósito, o que já firmei anteriormente sobre essa questão, no referido aspecto, a saber:

“Note-se mais que o variado elenco de recipientes assim nominalmente citados na tabela (garrafas, garrafões, frascos, caixas, caixotes, engradados, sacos, bisnagas, bolsas e cartuchos) praticamente esgota os tipos nos quais se podem embalar, entre outros, os produtos alimentícios e farmacêuticos.

Vale dizer que, a adotar-se o ponto de vista da decisão recorrida e o seu fundamento, as posições referentes a “embalagens para produtos alimentícios” ou “embalagens para produtos farmacêuticos” passarão a ser letra morta na tabela.

Até porque, conforme diz o Parecer CST 742/89, invocado na decisão, ainda que aqueles continentes “sejam reconhecidamente destinados a embalar produtos farmacêuticos ou alimentícios”.

Mas não é tudo.

Não é preciso enfatizar que a criação desses subitens especiais (produtos alimentícios e produtos farmacêuticos), para lhes contemplar com a alíquota zero, teve o propósito de desonerar do IPI os referidos produtos, atendendo o critério da essencialidade e, com isso diminuir-lhes o custo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

Reitero, por fim, para me ater às regras de classificação já invocadas, que a posição “embalagens para produtos farmacêuticos” ou “embalagens para produtos alimentícios” é bem mais específica do que os recipientes nominalmente citados ... e semelhantes, destinados que são à embalagem de qualquer tipo de produto.”

No caso destes autos, verifica-se, mais uma vez, além disso, que a decisão se escuda na Regra Geral de Interpretação, 3a. “a”, pela qual, em casos que tais, “a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica”.

Pois é precisamente por essa regra que entendo ser mais correto para a classificação do produto o código 3923.90.9901.

Além dos argumentos já expendidos nesse sentido, veja-se que o código 3923.21.0100, em que se classificam os “sacos, exceto postais”, só é utilizado até o item (01), assim: posição: 3923; subposição: 21; item 01. Ao passo que a de “produtos alimentares” especifica até o subitem, ou seja: posição: 3923; subposição: 90; item: 99; subitem: 01, isto é 3923.90.9901.

Por fim, nesse mesmo sentido, ou seja, de que esse último código é mais específico do que o 3923.21.0100, acaba de decidir o Colendo Tribunal Regional Federal da 1a. Região, negando provimento à apelação da União Federal contra decisão do MM Juíz da 6a. Vara da Bahia, conforme Acórdão cuja ementa transcrevo:

“TRIBUTÁRIO - IPI - CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS PELA TIPI (TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS). PREVALÊNCIA DA REGRA MAIS ESPECÍFICA.

- Em tema de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, havendo controvérsia na correta aplicação das normas contidas na Tabela de Incidência do IPI, deve prevalecer a regra de conteúdo mais específico, que prevê a classificação do produto segundo a destinação, afastando-se a regra de caráter geral.” (Apelação Civil nº 89.01.029570-BA).



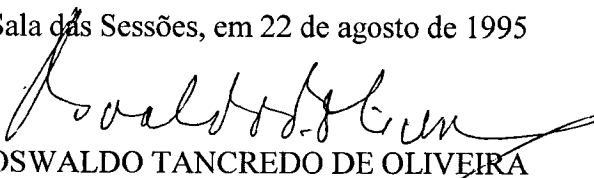
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10640.002207/90-94  
**Acórdão** : 202-07.936

Esclareça que a matéria em questão se refere precisamente a embalagens para produtos alimentares.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de agosto de 1995

  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ilmo. Sr. Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10640.002207/90-94

Sessão de : 22 de agosto de 1995

**Acórdão nº 202-07.936**

Recurso nº : 87.461

Recorrente : BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA.

Recorrido : DRF em Juiz de Fora - MG

**A FAZENDA NACIONAL**, por seu representante subfirmado, não se conformando com a R. decisão desta Egrégia Câmara, vem mui respeitosamente à presença de V. Sa., com fundamento no art. 29, inciso I, da Portaria MEFP nº 538, de 17 de julho de 1992, com modificações da Portaria MF nº 260/95, interpor Recurso Especial para Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as inclusas razões que acompanham esta, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Nestes termos,

P. deferimento.

Brasília, 18 JUN 1996

**JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES**  
Procurador-Representante da Fazenda Nacional



**Processo nº 10640.002207/90-94**

**Acórdão nº 202-07.936**

**Recorrente: BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA**

## **RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL**

### **Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais,**

A decisão da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria, não traduz a exata aplicação da Lei que rege à matéria em questão, conforme colocações que a seguir se alinharão.

2. A recorrente insurge-se contra a decisão monocrática que manteve totalmente o auto de infração pela falta de lançamento e recolhimento do IPI, em decorrência da classificação incorreta dos produtos denominados “embalagens plásticas”, classificados na posição 3923.21.0100 da TIPI por aplicação da Regra Geral 3, letra “a”, de Interpretação do Sistema Harmonizado.

3. A Fazenda Nacional, pois, no que pertine à correta classificação fiscal das “embalagens plásticas” destinadas a acondicionar produtos se sustenta:

1º) Na aplicação da regra geral 3, alínea “a”, para interpretação do Sistema Harmonizado, onde “a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica” foi devidamente aplicada pela autoridade administrativa de 1ª instância e muito bem explicada na declaração de voto do ilustre Conselheiro Elio Rothe, cujas colocações merecem serem repetidas aqui:

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

- 3923.10 - Caixas,...
- 3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões,...
- 3923.30 - Garrações,...
- 3923.40 - Bobinas,...
- 3923.50 - Rolhas,...
- 3923.90 - Outros.

Por conseguinte, o produto em questão, estando identificado como saco de plástico, está classificado na posição 3923, sob a incidência “Artigos de transporte ou de embalagens”, e, conseqüentemente, em uma de suas subposições retromencionadas.

Evidentemente que a subposição será a 3923.2 que expressamente contempla “sacos de quaisquer dimensões”.

Não é admissível a classificação dos produtos na subposição 3923.90, sob a incidência “Outros”, porque essa



Processo nº 10640.002207/90-94

2

Acórdão nº 202-07.936

Recorrente: BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA

incidência somente alcança produtos não nomeados nas outras subposições referidas (Sublinhou-se).

Assim é que pelo simple exame da estrutura da posição 3923, a classificação de sacos de plástico, já nos primeiros desdobramentos da posição - as subposições - se faz pela subposição 3923.2, sendo de ressaltar que a incidência - "sacos de quaisquer dimensões" - não faz qualquer tipo de restrição quanto a ser utilizado para determinada espécie de produto, ou seja, a incidência alcança sacos para quaisquer fins (Sublinhou-se).

Por isso entendo correta a classificação fiscal no código 3923.21.0100 dos sacos e sacolas de plástico para embalagens de produtos alimentícios, de fabricação da recorrente.

A recorrente, numa visão mais simplista, pretende que seus produtos sejam classificados no código 3923.90.0100, adotada pela exigência, se utilizando, para tanto, das Regras Gerais para Classificação, em especial a Regra 3ª, alínea a.

Todavia, com fundamento na mesma Regra de Classificação entendemos contrariamente à recorrente, pois que a classificação adotada na autuação é mais específica do que a pretendida pela recorrente (Sublinhou-se).

Com efeito. Em primeiro lugar, não se deve esquecer que o produto em classificação está identificado como sacos de plástico destinados a embalagens de produtos alimentícios (Sublinhou-se).

Assim, os produtos (sacos) são espécies do gênero embalagens, espécies que se alinham a outras como por exemplo, copos plásticos, garrafas plásticas, bisnagas plásticas e outras, que também são utilizadas no acondicionamento de produtos alimentícios (Sublinhou-se).

Desse modo, temos que embalagem é gênero e, no caso concreto, sacos são espécies.

No que tange à incidência, voltamos à Tabela e verificamos que a posição 3923, ao contemplar todo o campo de incidência, dispõe que a mesma é sobre "Artigos ... de embalagens, de plástico;" ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plástico (Sublinhou-se).

No entanto, o desdobramento por subposição é feito por espécie de embalagem, nomeadamente, como sejam, caixas



Processo nº 10640.002207/90-94  
Acórdão nº 202-07.936  
Recorrente: BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA

3

(3923.10), sacos de quaisquer dimensões (3923.2), garrações, garrafas e frascos (3923.30) (Sublinhou-se).

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

A espécie de embalagem e a sua utilização são coisas distintas, de modo que a indicação de utilização da embalagem não implica em identificar espécie de embalagem, por isso que no código 3923.90.9901 o complemento " para produtos alimentícios" é de nenhum efeito para identificar espécie de embalagem.

Protanto, a classificação pelo código 3923.90.9901, que generaliza a incidência para outras espécies de embalagens não nomeadas nos desdobramentos da posição não pode ser considerada mais específica que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem ("sacos de quaisquer dimensões" - "sacos, exceto postais").

2º) O eminente relator, na exposição do seu voto sobre a classificação do produto, além de não dá a devida aplicação a regra geral 3, alínea a, ignorou a um só tempo, não somente a regra 6ª de interpretação do Sistema Harmonizado, como ainda a Regra Geral Complementar (RGC), de aplicação conjugadas, as quais foram observadas, na íntegra, não só pela autoridade julgadora de 1ª instância, como pelo eminente Conselheiro Elio Rothe, na exposição do seu voto dissidente.

4. Vale aqui repisar, transcrevendo-se, por oportuno, as duas últimas regras de interpretação anteriormente citadas:

"6ª A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposições respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário" (Sublinhou-se).

(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado são igualmente válidos, mutatis mutandi, para determinar dentre de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendo-se que



Processo nº 10640.002207/90-94

Acórdão nº 202-07.936

Recorrente: BARPLAS INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA

4

apenas são comparáveis desdobramento do mesmo nível (um item com outro item, ou um subitem com outro subitem (Sublinhou-se)."

5. Por fim, ignorou, ainda, o eminente relator, o Parecer CST (DCM) nº 952, de 27.07.90, que oficializou o entendimento da administração tributária sobre a classificação desta mercadoria, no código TIPI 3923.21.0100, consoante manifestação no processo nº 10660.001036/88-41, em que é interessada "REALPLAST INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA", publicado na Seção I do Diário Oficial da União de 14.08.90.

Ante o exposto, requer a Fazenda Nacional à Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais a reforma da decisão recorrida desta respeitável 2ª Câmara do Segundo Conselho, para restabelecer-se na sua integridade a decisão monocrática, por ser a que deu a correta aplicação a Lei a espécie em questão e, em decorrência, de acordo com o

DIREITO!

N. termos,  
P. deferimento.

  
JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES  
Procurador-Representante da Fazenda Nacional