



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.001716/95-68
SESSÃO DE : 07 de dezembro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159
RECURSO Nº : 120.168
RECORRENTE : ENGRAPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
PLÁSTICOS LTDA
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

IPI - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - A interpretação sistemática das normas constantes da NBM/SH com o Sistema Tributário Nacional indica que, no caso, as embalagens plásticas destinadas a produtos farmacêuticos ou alimentícios, devem ser classificadas nas posições 3923.90.9901 e 3923.90.9902.
RECURSO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares e Roberta Maria Ribeiro Aragão.

Brasília-DF, em 07 de dezembro de 1999

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO e FRANCISCO BARROS. Ausente o Conselheiro PAULO LUCENA DE MENEZES.

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159
RECORRENTE : ENGRAPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
PLÁSTICOS LTDA
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ

RELATÓRIO

Trata-se de questão relativa a classificação fiscal na Tabela do IPI de embalagens plásticas e frascos destinados a acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos, identificados como garrafas, potes e bisnagas de plástico.

Os produtos foram classificados pela recorrente nos códigos da posição 3923.90.9901 (embalagens e recipientes para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagens e recipientes para produtos alimentares) da TIPI/88.

A fiscalização reenquadrou os produtos para a posição 3923.30.0000 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes) por entender ser esta a classificação mais específica. Para tanto baseou-se no disposto na alínea "a", do item 03, das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, na alínea "a" do item 4 da Instrução Normativa SRF nº 28/82, que define o entendimento da administração fiscal quanto às embalagens para produtos alimentícios e no Parecer Normativo CST 09 de 20/04/86.

Regularmente intimada a recorrente apresentou tempestiva impugnação, que foi analisada e acolhida em parte pela autoridade de primeira instância administrativa, especificamente para corrigir os equívocos de créditos do tributo e os erros nos valores considerados pela fiscalização. Quanto à classificação fiscal, foi mantida a autuação, conforme se observa da decisão de fls. 552, cuja ementa se transcreve:

"Classificação Fiscal - As garrafas, frascos e artigos semelhantes devem ser classificados no seu código específico, 3923.30.0000 - TIPI/88, ainda que contenham indicações que os tornem reconhecíveis como próprios para produtos alimentares ou farmacêuticos".

Entendeu a r.decisão recorrida que impunha-se a manutenção da reclassificação tarifária, uma vez que a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3, "a", estabelece a prevalência da posição mais específica sobre as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

mais genéricas. E afirma: “Assim, classificam-se como embalagens para produtos alimentícios (3923.90.9901) e embalagens para produtos farmacêuticos (3923.90.9902) aquelas que, não possuindo outra classificação mais específica na TIPI, contenham características que as indentifiquem como próprias para acondicionar aqueles produtos.”

Considerou, ainda, que a posição 3923.30.0000 é a específica para “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, produtos industrializados pela recorrente, e as “demais embalagens” é que devem ficar na sub-posição 3923.90, que abrange “outros”.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso que foi contrarrazado pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Foi apresentado, ainda, decisão liminar proferida no Mandado de Segurança nº 98.0612242-9, determinando o recebimento do recurso voluntário sem o depósito administrativo de que trata o artigo 33, § 2º do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1621-30.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

VOTO

Meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso interposto, sob os fundamentos seguintes:

Entendo que a exegese técnica das normas de classificação devem ser adequadas ao nosso Sistema Tributário Nacional, verdadeiro Estatuto do Contribuinte, que se encontra insculpido na Constituição Federal.

No caso, trata-se de classificação de embalagens plásticas (garrafas, potes e bisnagas) destinadas ao acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos, para fins de incidência do IPI. A fiscalização entende devem elas ser classificadas no item 3923.30.0000 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes) enquanto o contribuinte pretende manter a sua classificação nos códigos 3923.90.9901 (embalagem para produtos alimentícios) e 3923.90.9902 (embalagem para produtos farmacêuticos).

Apesar de a decisão monocrática ter entendido que, pelas Regras Gerais do Sistema Harmonizado, não se pode classificar a mercadoria em função de sua destinação, o fato é que, no caso, a classificação do bem se dá para fins de aplicação de alíquota do IPI. E o IPI, conforme norma constitucional, é tributo seletivo, em função da especialidade da mercadoria.

Devem ser, portanto, harmonizadas sistematicamente, as normas gerais de interpretação para classificação tarifária, contidas no Sistema Harmonizado, com as normas constitucionais vigentes, sob pena de ficarem estas últimas ineficazes quando se tratar de questão envolvendo classificação tarifária.

Veja-se a decisão proferida na Apelação Cível nº 89.01.029570-BA:

“Em tema de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, havendo controvérsia na correta classificação das normas contidas na Tabela de Incidência do IPI, deve prevalecer a regra mais específica, que prevê a classificação do produto segundo a destinação, afastando-se a regra de caráter geral”.

Tenho me posicionado em casos semelhantes que, caso não se leve em consideração a destinação dos bens, para fins de classificação tarifária do IPI, o princípio da seletividade do tributo estará sendo violado, já que deixar-se-á de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

classificá-los em suas posições específicas, vinculadas à sua destinação, para classificá-los em itens genéricos, não próprios para as finalidades a que se destinam .

Importante salientar que, no caso, há comprovação de que os produtos industrializados foram, efetivamente, destinados à embalagem de produtos alimentícios e farmacêuticos.

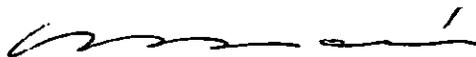
Sobre esta matéria a recorrente, inclusive, traz à colação vários julgados do Segundo Conselho de Contribuintes e um julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa é a seguinte:

“IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Material de embalagens (sacos ou plásticos de polietileno) destinado a produtos alimentícios classifica-se na posição 39.23.90.9901, com alíquota zero. Inúmeros precedentes nas três Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes.

Nega-se provimento ao recurso da PGFN (Relator Cons. Sebastião Borges Taquary, decisão por maioria de votos)

Pelo exposto, meu voto é no sentido de ser dado provimento ao recurso do contribuinte mantendo a classificação dos produtos em questão nas posições 3923.90.9901 e 3923.90.9902.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999.



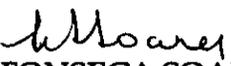
MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ - Relatora

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

DECLARAÇÃO DE VOTO

Mantenho a decisão de Primeira Instância pelas razões nela contidas, especialmente porque a classificação de um produto deve ser feita na Nomenclatura e não na Tarifa ou considerando-se posição que permita a aplicação de benefício fiscal. Da mesma forma, considero impertinente evocar-se o princípio da seletividade do IPI para se sustentar determinada classificação para um produto. Por mais defensável, sob a ótica da justiça fiscal, possa parecer a classificação das embalagens do presente processo considerando sua destinação, ela só poderá ser adotada contrariando-se a técnica de classificação e afrontando-se dispositivo expresso do Sistema Harmonizado, repetido na legislação brasileira, segundo o qual não se podem comparar códigos de níveis diferentes, ou seja, somente se pode comparar uma posição com outra posição e, após definida a posição, passar-se ao exame das subposições nela contidas e assim por diante, definida a subposição, verificam-se os itens nela contidos e, finalmente, os subitens contidos no item adotado, sendo indefensável a comparação de códigos de níveis diferentes.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999.


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES - Conselheiro

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conforme já bem relatado pela digna Relatora, o recurso trata de classificação fiscal de embalagens plásticas destinadas a produtos farmacêuticos ou alimentícios, identificados como garrafas, potes e bisnagas de plástico e classificados pela fiscalização nas posições 3923.30.000, enquanto que a recorrente classifica na posição 3923.90.9901 (embalagens e recipientes para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagens e recipientes para produtos alimentares).

Este é mais um caso de classificação de embalagens plásticas para produtos farmacêuticos ou alimentícios em que discordo da Ilustre Relatora pelas razões a seguir expostas.

Em que pese os justos argumentos apresentados pela Ilustre Relatora para defender a justiça fiscal através da classificação fiscal de mercadorias, entendo que as distorções existentes na Tabela de Incidência do IPI é um problema de competência do legislador, ou seja, não cabe ao julgador contrariar as regras de classificação sob o pretexto de violação do princípio da seletividade do IPI. É importante esclarecer que, este princípio é levado em consideração na fixação das alíquotas na TIPI, tomando por base a metodologia de classificação, e não ao contrário.

Assim é que, a minha divergência se resume em dois pontos; O primeiro é quanto à aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado para classificação de mercadorias e o segundo é quanto à aplicação do princípio da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados para classificação de mercadorias.

Com relação ao primeiro ponto é importante observar os seguintes esclarecimentos sobre a classificação fiscal de mercadoria:

- a metodologia de classificação é técnica fundada num sistema de classificação denominado Sistema Harmonizado, que o Brasil aderiu em 31/10/86;
- entende-se por Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias ou, simplesmente, Sistema

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

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, conforme disposto no artigo 1º da Convenção Internacional;

- primeiramente deve-se achar 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.

Com base nestes esclarecimentos e seguindo a metodologia descrita, passarei à analisar a questão, dentro do mesmo raciocínio manifestado no Acórdão nº 301-20.088, em que também fui voto vencido.

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, senão vejamos:

A posição 3923 está assim descrita:

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

Com base nesses elementos, passaremos a determinar a subposição da referida mercadoria.

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

3923.10.0000 - caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes...

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

...

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

- 3923.40 - bobinas, carretéis e suportes semelhantes
- ...
- 3923.50.0000 - rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes...
- 3923.90 - outros**
- 3923.90.0100 - vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros.
- 3923.90.0200 - canudos ou minitubos para acondicionamento de sémen animal em doses e de aplicação direta em inseminação artificial.
- 3923.90.99 - outros
- 3923.90.9901 - embalagem para produtos farmacêuticos.
- 3923.90.9902 - embalagem para produtos alimentícios.
- ...

Continuando com 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 produto em questão, estando identificado como garrafas, potes e bisnagas de plástico, será a 3923.30

Não é admissível a classificação dos produtos na subposição 3923.90, sob a incidência “outros”, porque essa incidência somente alcança produtos não nomeados nas outras subposições referidas.

Por outro lado, observe-se que a pretensão da Relatora em comparar uma subposição de 1º nível com um subitem é

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

descabida, haja vista as aludidas regras de classificação ao disporem que "apenas são comparáveis subposições de mesmo nível ..." (RG-6).

Pela técnica de classificação caberia se fosse o caso, comparar a subposição 3923.30 (garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes) com a subposição 3923.90 (outros), na qual está contida os subitens utilizados pela recorrente 3923.90.9901 - embalagens para produtos alimentícios e 3923.90.9902 - embalagens para produtos farmacêuticos.

Caso feita a comparação entre as subposições, isto é, comparando "garrafas" com "outros", a subposição seria encontrada também pela Regra Geral 1, uma vez que o texto "garrafas" determina ser esta a subposição.

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

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

Daí que por força da Regra Geral Primeira, e não pela Regra Geral Terceira, que estabelece a prevalência da posição mais específica sobre a mais genérica, como defende a Relatora, entendo que os produtos "garrafas, potes e bisnagas de plástico" classificam-se na posição 3923.30.0000, eis que ali encontra-se textualmente designado "artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico, garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes."

Com relação ao segundo ponto sobre classificar mercadorias com base no princípio da seletividade do IPI, me socorro do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento no recurso nº 120.614, quando assim esclareceu:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.168
ACÓRDÃO Nº : 301-29.159

“... a fixação da incidência tributária (alíquotas) de um determinado tributo, tendo por base a NBM/SH, deverá ser estabelecida na tarifa própria, no caso TIPI /88, pelo legislador interno, levando em consideração os princípios próprios do tributo. Em outras palavras, a legislação interna é que deve-se adaptar às regras da NBM/SH para fins de fixação de tributação e não ao contrário.”

Por sua vez, o art. 98, do Código Tributário Nacional, assim determinou:

“art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Assim, conforme a legislação acima citada, será com base na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, promulgada através do Decreto nº 97.409/88 que deverá ser realizada a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado - NBM/SH e não em função da seletividade deste, ou seja, a seletividade será aplicada para determinação da alíquota na Tabela de Incidência do IPI, e não para determinação da classificação de um produto.

Por todo o exposto, não posso aceitar que a metodologia aplicada para a classificação dos produtos, em questão, seja com base no Princípio da Seletividade do IPI, e portanto, mantenho a decisão de Primeira Instância.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 1999



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Conselheira



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

Processo nº:10830.001716/95-68
Recurso nº : 120.168

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 301-29.159.

Brasília-DF, 21 de agosto de 2000

Atenciosamente,

Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em