



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.001716/95-68
Recurso nº 330.168 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.155 – 3ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2010
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ENGRAPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Exercício: 1991

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. EMBALAGENS PLÁSTICAS DESTINADAS AO ACONDICIONAMENTO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

As embalagens plásticas, ainda que destinadas ao acondicionamento de produtos alimentícios, classificam-se na sub-posição 3923.30.000 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes).

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto


Susy Gomes Hoffmann - Relatora

EDITADO EM: 11/02/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em divergência jurisprudencial.

O auto de infração originou-se da apuração de classificação fiscal errônea das embalagens comercializadas pelo contribuinte, acarretando a falta de recolhimento do IPI. Tem-se que o contribuinte classificou os frascos de plástico, consistentes em garrafas, potes e bisnagas, na posição 3923.90.9901 da linha alimentícia e, da linha farmacêutica, na posição 3923.90.9902. Constatou-se, contudo, que a classificação fiscal correta dos referidos produtos é a posição 3923.30.0000, de garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes, com alíquota de 15% a partir de 01/04/90 (Decreto 99.182/90) e posteriormente reduzidas para 10% a partir de 04/07/94 (Decreto 1.176/94).

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 148/194 dos autos.

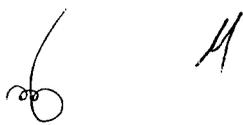
Preliminarmente, alegou que a autoridade fiscalizadora não considerou que o tributo em questão caracteriza-se pela não-cumulatividade, que se concretiza na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, nos termos do art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal. Assim, não se teria observado na fiscalização os seus créditos referentes às operações anteriores. Por outro lado, argumentou que a fiscalização não identificou corretamente o seu objeto nem o seu termo final, restando, o auto de infração, maculado de nulidade.

No mérito, expôs, num primeiro momento, que o IPI rege-se, nos termos do art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, pelos princípios da seletividade e da essencialidade, de modo que o legislador poderá estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade do produto tributado. Assim, tendo em vista que produtos alimentícios e farmacêuticos são essenciais à vida, não deveriam sofrer a incidência daquele imposto. Ressaltou que toda a cadeia produtiva relativa a tais produtos deve estar acobertada pela determinação constitucional, atingindo, destarte, as embalagens, sob pena de se retirar a plenitude da sua eficácia.

Aduziu que as Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado- NESH não oferecem subsídios para se aferir a correta classificação dos produtos em questão, pois que, no que se refere à posição nº 39.23, apenas estabelece o que se inclui e o que não se inclui na posição, *“silenciando quanto àquela que trata especificamente a ser utilizado para fins de acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos”*.

Discorreu sobre o critério de classificação utilizado pela autoridade fiscal, que, valendo-se da regra nº3 das NESH, que determina que se a mercadoria for aparentemente passível de classificação em mais de uma posição deve-se optar pela mais específica, apontou como correta a posição 3923.30.0000. Asseverou, contudo, que mais específicas são as classificações por ele indicadas: 3923.90.9901 e 3923.90.9902. Isto porque nos próprios recipientes estão expressas as suas finalidades, especialmente no que diz respeito aos produtos alimentícios. Ademais, afirmou que, não havendo critério predeterminado para a classificação na hipótese, não haveria como se reputar incorreta a classificação inicialmente adotada.

Alegou que a classificação apontada no auto de infração está incorreta, uma vez que se refere, genericamente, a garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes, não tratando de recipientes, potes e bisnagas, o que, enfatizou, não pode ser abarcado pelo termo



“artigos semelhantes”, o que importaria em tributação por presunção. Suscitou o disposto no art. 108, parágrafo único, do CTN.

Finalmente, o contribuinte rechaçou a aplicação da TRD no cálculo dos juros de mora, bem como a incidência de Ufir sobre a Tr, argumentando tratar-se de anatocismo.

O processo foi convertido em diligência, para apuração das preliminares levantadas pelo contribuinte (fls. 485/486).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 557/573 dos autos, julgou parcialmente procedente a ação fiscal, determinando a redução do imposto devido, de 726.518,89 UFIR para 476.351,91 UFIR, excluindo-se do montante original o valor de 250.166,98 UFIR, relativos a créditos básicos e erros na autuação, constatados em diligência, consoante apurado às fls. 553/554; a redução da multa de 100% para 75%, sobre o valor do imposto lançado, com base no art. 45 da lei nº 9.430/96; a exclusão da cobrança relativa à TRD, como juros de mora, o período entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991, com fulcro no art. 1º da IN SRF nº 32/97.

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 593/610, reiterando, em linhas gerais, os argumentos já expedidos na impugnação.

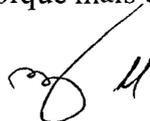
Em contra-razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional defendeu a classificação fiscal adotada no auto de infração é a correta, por ser mais específica do que as classificações pugnadas pelo contribuinte.

A antiga Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria, deu provimento ao recurso do contribuinte, por entender como correta a classificação por ele adotada (fls. 626/636).

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial por maioria, com base em contrariedade da decisão à evidência das provas, e por divergência jurisprudencial (fls. 638/650). Referiu-se a dois pontos: a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado para classificação de mercadorias; e a aplicação do princípio da seletividade do IPI para classificação de Mercadorias. Enfatizou que a controvérsia dos autos, no que diz respeito à classificação fiscal dos produtos, reside não na posição do código, que para ambas as partes é a de nº 3923, mas sim na sub-posição. Diante disso, defendeu que, estando os produtos classificados como garrafas, potes e bisnagas de plásticos, a sub-posição correta é a de nº 3923.30, como também concluiu a fiscalização.

Argumentou que não se pode admitir a classificação na sub-posição 3923.90, sob o signo de “outros”, já que tal expressão somente abrange produtos não nomeados nas demais sub-posições.

Atacou o acórdão recorrido por comparar uma sub-posição de primeiro nível com um sub-item, tendo em vista que as regras de classificação estabelecem que “apenas são comparáveis sub-posições de mesmo nível...” (RG-6). A comparação em tese cabível seria entre as sub-posições nº 3923.30 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes) e a de nº 3923.90 (outros), em que estão os sub-itens utilizados para produtos alimentícios e para produtos farmacêuticos. Assim, na comparação possível, entre as mencionadas sub-posições, deve prevalecer a adotada pela fiscalização, até porque mais específica.



Destarte, arrematou:

“Daí que, por força da Regra Geral Primeira, e não pela Regra Geral Terceira, que estabelece a prevalência da posição mais específica sobre a genérica, como defendeu majoritariamente o v. acórdão ora recorrido, é de ser reconhecido que os produtos ‘garrafas, potes e bisnagas de plástico’ classificam-se na posição 3923.30.0000, eis que encontra-se textualmente designado ‘artigo de transporte ou de embalagem, de plásticos, rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico, garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes’.”

Por outro lado, alegou que, tendo em vista o disposto no art. 98 do CTN, é com base na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, promulgada pelo Decreto nº 97.409/88, que deve ser classificado o produto na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado- NBM/SH, e não em função da seletividade, que será aplicada para a determinação da alíquota na tabela de incidência do IPI. A seletividade, segundo o recorrente, não serve à classificação de um produto.

Em contra-razões, o contribuinte defendeu que o princípio da seletividade, previsto no art. 153, §3º, inciso I, da Constituição Federal, que é sub-princípio da capacidade contributiva, deve ser aplicado segundo a destinação dos produtos tributados. Argumentou que, sendo os produtos alimentícios e os farmacêuticos essenciais à vida, para que haja a plena observância daquele princípio, o governo, também para as suas embalagens, instituiu uma classificação diferenciada.

Assim, ressaltou que, *“encontrando-se previstos na TIPI as classificações para embalagens e recipientes para produtos alimentares (3923.90.9902) e farmacêuticos (3923.90.9901), não seria lógico que outra fosse a classificação para os produtos utilizados para esse fim”.*

É o relatório.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Comprovou-se, de fato, a divergência jurisprudencial suscitada, trazendo à tona decisão da antiga Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em que se entendeu pela classificação, de embalagens plásticas, ainda que destinadas ao acondicionamento de produtos alimentícios, na sub-posição 3923.30.000 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes).

O panorama de discussão, em síntese, é o seguinte: entendeu-se, por maioria de votos, na decisão recorrida que, para efeito de classificação dos produtos objetos da fiscalização, deve-se levar em conta a sua destinação específica, sobretudo em face do princípio da seletividade, que rege o IPI. Deste modo, servindo para o acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos, deveriam ser alocados, os produtos, nos sub-itens



3923.90.9901 (embalagens para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagens para produtos alimentícios), relativos à sub-posição nº 3923.90 (outros).

A recorrente insurgiu-se contra tal entendimento, defendendo que a classificação correta dos produtos em questão seria na sub-posição 3923.30.0000 (garrações, garrafas e outros semelhantes...). Defendeu que, entre as sub-posições 3923.30 e 3923.90, deve prevalecer a primeira, em que claramente se enquadram os produtos em questão (garrafas, potes e bisnagas de plástico), conforme a autuação, e não na segunda, tendo em vista que, nesta, somente se encaixam produtos não enquadráveis nas demais sub-posições, o que não é o caso.

Argumentou-se, ainda, que não se pode comparar um sub-posição com um sub-item, de modo que somente se pode chegar à análise do sub-item após a aferição da sub-posição.

Com efeito, é de se acolher os argumentos da recorrente.

Como se sabe, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado estabelecem diretrizes para a classificação das mercadorias, diretrizes essas que devem ser observadas de forma rigorosa, sobretudo em benefício da segurança jurídica.

E analisando tais regras, de fato, não se chega a outra conclusão que não a defendida pela recorrente.

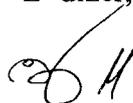
Realmente, os produtos objetos de fiscalização constituem-se em embalagens plásticas, consistentes em garrafas, potes e bisnagas, que, consoante se depreende dos autos, são destinados ao acondicionamento de produtos alimentícios e farmacêuticos.

Diante disso, a classificação, incontroversa nos autos, refere-se à posição 3923, que diz respeito a *“artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos, rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico”*.

O embate surge, no entanto, quando se passa à determinação de qual sub-posição deve abarcar os produtos produzidos pelo contribuinte: entendeu-se, no acórdão recorrido, como já referido, pela sua alocação na sub-posição 3923.90 (outros), indicando-se, como pertinente, o sub-item 3923.90.9901 (embalagens para produtos farmacêuticos) e 3923.90.9902 (embalagem para produtos alimentícios).

Sucedem que, como bem sustentou a recorrente, não obstante a destinação específica dos produtos em questão, antes de se passar, no procedimento de classificação, à análise dos sub-itens, é necessário que se verifique em qual sub-posição melhor se enquadra o produto. E, no caso, indubitavelmente, não se pode enquadrar os produtos do contribuinte na sub-posição que designa *“outros”*, quando se tem, na sub-posição 3923.30.0000, referência a *“garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”*. Obviamente, entre as duas sub-posições cotejadas, esta prevalece sobre aquela.

É de se ressaltar, aqui, que, nos termos da regra nº 1, a classificação deve ser determinada pelos textos das posições. No mesmo sentido, a regra nº 6 estabelece que *“A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições...”* É dizer, sendo possível a aferição da



classificação correta, de pronto, com base no texto da posição e da respectiva sub-posição, não há que se recorrer a outros critérios de classificação, determinados nas demais regras.

Ora, se os produtos em questão consistem em garrafas, potes e bisnagas de plástico, e a sub-posição nº 3923.30.0000 designa “*garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes*”, a classificação poderia encerrar-se por aqui, tão-somente pelo texto da sub-posição, não havendo, destarte, que se recorrer a outros parâmetros de classificação, ao contrário do que se fez no acórdão recorrido, em que se privilegiou a destinação que é dada a tais produtos.

Ademais, ainda que se parta para a apreciação de outros critérios e regras de interpretação, a regra de nº 6 é expressa no sentido de que “*apenas são comparáveis subposições do mesmo nível*”, de sorte que, cotejando as subposições confrontadas nos autos, não resta dúvida de que a que se refere a “outros” não pode sobrepor-se à sub-posição que remete a “*garrações, garrafas, frascos...*”.

Desta forma, definindo-se a classificação no âmbito das sub-posições, os sub-itens das sub-posições que restaram relegadas não podem ser objeto de avaliação, sob pena de se ferir o que estabelece as Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.

Diante disso, dou provimento ao recurso especial da Fazenda, a fim de se restaurar a decisão de primeira instância.

Susy Gomes Hoffmann 