



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10909.000253/93-31
Recurso nº : 203-098.484 (RD/203-0.289)
Matéria : IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA
Recorrente : SUPERMERCADOS VITÓRIA LTDA
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA – EMBALAGENS PLÁSTICAS (SACOS) PARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Não tendo sido carreadas para os autos quaisquer provas que possam evidenciar que a mercadoria envolvida não tenha sido efetivamente destinada para embalar produtos alimentícios, descaracterizando as Notas Fiscais juntadas ao processo, é de se considerar que tal mercadoria foi adquirida e utilizada em tal finalidade.

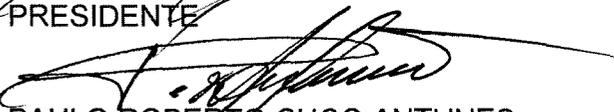
As embalagens para produtos alimentícios têm classificação própria e específica na TIPI/SH no código 3923.90.9901.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADOS VITÓRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao Recurso Especial, na forma do Relatório e Voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Holanda Costa (Relator) e Henrique Prado Megda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e NILTON LUIZ BARTOLI.

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

Recurso nº : RD/203-0.289 (203-098.484)
Recorrente : SUPERMERCADOS VITÓRIA LTDA

RELATÓRIO

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário de Supermercados Vitória Ltda, em decisão assim ementada:

"IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE – Compete ao adquirente verificar a regularidade do produto adquirido, devendo, uma vez constatada sua irregularidade, tomar as providências previstas no parágrafo 3º do artigo 173 do RIPI, que, se não tomadas, sujeita-o, segundo dispõe o artigo 368 do mesmo regulamento, à mesma penalidade cominada ao remetente.

CONSTITUCIONALIDADE DA LEI – O controle da constitucionalidade da lei é da exclusiva competência do Poder Judiciário.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL –Embalagens plásticas classificam-se pelo código 3923.21.0100 da TIPI/88.

RECURSO NEGADO.

O procedimento fiscal teve início com a verificação de que uma das empresas adquirentes de embalagens plásticas fabricadas por PLÁSTICOS SUZUKI era SUPERMERCADOS VITÓRIA LTDA. A mercadoria fora fornecida com classificação fiscal no código 3923.90.9901 quando o correto era 3923.21.0100 de acordo com a TIPI. Como as mercadorias foram acobertadas por Notas Fiscais sem o lançamento do IPI, o adquirente ficou sujeito a penalidade como previsto no art. 368, combinado com o artigo 173 -§§ 3º e 4º do Regulamento do imposto sobre Produtos Industrializados. A multa aplicada foi então a do inciso II, do art. 364 do RIPI/82. (fl. 152 e verso).

A decisão de primeira instância igualmente decidiu, ao julgar procedente a ação fiscal, que a classificação da mercadoria se devia fazer no código 3923.21.0100 e julgou procedente a ação fiscal.

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

E Dado o recurso voluntário, inicialmente a Câmara fez baixar o processo em diligência para que o órgão preparador informasse se foram cominadas ao remetente das mercadorias penas relativas às mesmas notas fiscais e em caso positivo fosse juntado aos autos cópia da decisão administrativa definitiva ou fosse sobrestado o processo até o trânsito em julgado.

No atendimento da diligência, foi juntada cópia do Acórdão 202-08.359 da empresa Plásticos Suzuki bem como do Recurso Especial intentado para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com relação ao Acórdão recorrido, o relator designado para redigir o voto vencedor limitou-se a transcrever os termos da declaração de voto no Processo 10980.001966/94-30, Acórdão 202-07.766. Neste Voto transcrito, consta a observação de que, pelo simples exame da estrutura da posição 3923 a classificação de sacos plásticos de plástico, já jnos 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 utilizada 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, sacolas de plástico para embalagem de produtos alimentícios, de fabricação da recorrente.

Inconformada com o não provimento do recurso voluntário, a empresa, em grau de recurso, dirige à Câmara Superior de Recursos Fiscais seu recurso de divergência, que leio em sessão. Junta vários acórdãos entre os quais o Ac. 202-08.359, de Plásticos Suzuki. (fls. 298/356).

Em contra-razões, manifesta-se a Fazenda Nacional, às fls. fls. 357/667.

É o relatório.



Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, Relator

No âmbito do Terceiro Conselho de Contribuintes, e mais precisamente, na Terceira Câmara, esta questão foi objeto do Acórdão 303-29.353, de 05/07/2000, cujo Voto, da lavra do ilustre Conselheiro, Dr. José Fernandes do Nascimento, transcrevo, por logicamente desenvolvido e estar fundamentado na estrita obediência da legislação aplicável à espécie. Assim se expressou o douto Conselheiro:

“Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que foi objeto de transferência do Segundo Conselho para este através do Decreto nº 2.562/98.

A presente lide versa sobre a classificação fiscal do produto saco plástico destinado à embalagem de produtos alimentícios e, por consequência, sobre a correspondente alíquota de incidência do IPI. Entende a fiscalização que o produto em referência se classifica no código 3923.21.0100, com alíquota de 15%, enquanto que o sujeito passivo sustenta que o mesmo se enquadra no código tarifário por ela utilizado nas notas fiscais de saída, isto é, o código 3923.90.9901, com alíquota de 0%.

A causa da divergência entre a fiscalização e a atuada se resume à descrição apresentada para o produto em tela na TIPI/88, isto é, entende o atuante que a descrição do código 3923.21.0100 - sacos de plásticos de quaisquer dimensões, exceto postais - é mais específica do que a apresentada no código 3923.90.9901 - outras embalagens de plásticos para produtos alimentícios. Por outro lado, a atuada sustenta o contrário. Ambos recorrem ao disposto na RGI/SH nº 3, “a” para fundamentar as suas conclusões .

1) ESTRUTURA DA NBM/SH

Antes de entrar na análise da divergência objeto da presente controvérsia, para uma perfeita compreensão das conclusões a seguir apresentadas, é importante tecer algumas considerações sobre a estrutura da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

Sistema Harmonizado – NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.409/88, especialmente com vistas à posição 3923, de interesse no caso em exame.

Analisando a referida tabela, constatamos que os códigos numéricos desta têm o seguinte desdobramento:

*a Posição é indicada pelos quatros primeiros dígitos da esquerda para a direita (ex.: **3923**);*

*a Subposição Simples (ou de primeiro nível) é o desdobramento da Posição, sendo representada, no código, pelo quinto dígito da esquerda para a direita (ex. 3923.**2**);*

*a Subposição Composta (ou de segundo nível) corresponde ao desdobramento da Subposição Simples, sendo representada, no código, pelo sexto dígito da esquerda para a direita (ex. 3923.**21**);*

*o Item é a subdivisão do Sistema Harmonizado representada, no código, pelo conjunto do sétimo e oitavo dígitos (ex. 3923.21.**01** e 3923.90.**99**); e*

*o Subitem se constitui na última possibilidade de divisão do código, correspondendo aos dois últimos dígitos do conjunto (ex. 3923.21.01**00** e 3923.90.99**01**);*

2) ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA

Entendo que o deslinde da presente controvérsia pode ser solucionado com a análise do disposto nas subposições de mesmo nível da NBM/SH, tendo em vista o disposto na RGI/SH n.º 6, a seguir transcrita:

“6- A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Suposição 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.”

3) DESDOBRAMENTO DA POSIÇÃO 3923

A Posição 3923 apresenta os seguintes desdobramentos em subposições, itens e subitens, com as respectivas incidências, a saber:

Processo nº : 10909.000253/93-31
 Acórdão nº : CSRF/03-03.381

CÓDIGO		DESCRIÇÃO	ALÍQ.
SH pos. e subpos.	NBM item e subitem	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado	IPi
3923		- Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico	
3923.1 0.	0000	- Caixas, caixotes, engradados e artigos	12
3923.2 3923.2 1	0100 0200 0300 9900	- Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos -- De polímeros de etileno --- Sacos, exceto postais --- Sacos e malotes postais --- Contêiner flexível, tipo saco, com alças para entrada dos garfos das máquinas de elevação ou empilhamento .. --- Outros	8 16 8 16
3923.3 0.	0000	- Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes	8
3923.4 0		- Bobinas, carretéis e suportes semelhantes	
3923.5 0.	0000	- Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes	8

Processo nº : 10909.000253/93-31
 Acórdão nº : CSRF/03-03.381

3923.9		- Outros	
0	0100	---Vasilhames para transportes de leite de capacidade de até 300 litros	Isento
	0200	---Canudos ou mini-tubos para condicionamento de sêmen animal em dose e de aplicação direta em inseminação artificial	16
	99	
	9901	-- Outros	0
	9902	--- Embalagens para produtos alimentícios	0
	9903	
		--- Embalagens para produtos farmacêuticos	8
	9999	8
		--- Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos	
		
		--- Qualquer outro	
		

4) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 6

No presente caso, há consenso de que o produto em apreço se classifica na Posição 3923 - artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos. A divergência entre a fiscalização e a atuada se estabelece a partir da definição da subposição do código tarifário, referente à mercadoria em apreço. A fiscalização entende que o produto se enquadra na subposição 3923.21 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos, de polímeros de etileno - enquanto que a atuada entende que é na subposição 3923.90 - outros.

Não resta a menor dúvida, segundo o ordenamento da RGI/SH nº 6 retro transcrita, que comparando os textos das duas subposições objeto da controvérsia, se constata claramente que a subposição 3923.21 contempla "os sacos de plásticos de quaisquer dimensões, de polímeros de etileno", sem que haja qualquer restrição quanto à utilização destes para embalagem de qualquer tipo de produto.

Por outro lado, não é admissível a classificação do produto em comento na subposição 3923.90, sob a descrição de "outros", posto que essa descrição somente alcança produtos não nomeados nas outras subposições da posição 3923, o que não se aplica às embalagens de sacos de plásticos que se encontram expressamente mencionadas na subposição 3923.21, conforme comentado anteriormente.

Ressalto ainda que para fins de determinação da classificação fiscal de um produto na TIPI, a comparação deve ser feita na seguinte ordem:

A

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

em primeiro lugar entre os textos das posições de um mesmo capítulo, em seguida, entre os textos das subposições de mesmo nível da mesma posição, depois entre os textos dos itens da mesma subposição e, por último, entre os textos dos subitens do mesmo item.

Portanto, apresenta-se totalmente equivocado o raciocínio desenvolvido pela interessada ao pretender estabelecer a comparação do texto do item e subitem 9901 – embalagens para produtos alimentícios – da subposição 99 – outros – com o texto do item e subitem 0100 – sacos, excetos postais – da subposição 21.

A comparação, no caso vertente, deveria ser entre os itens e subitens da subposição 21, onde se encontram descritos as embalagens do tipo sacos de quaisquer dimensões de polímero de etileno. Esta subposição estar desmembrada em 3 itens e subitens. No item e subitem 0100 desta subposição encontra-se descrito “os sacos, excetos os postais”, onde enquadra-se o produto em tela.

Por tudo isso, entendo que o enquadramento tarifário correto dos produtos sacos de plásticos, exceto postais, para embalagens de qualquer produto, inclusive os alimentícios, é o código 3923.21.0100, conforme entendimento apresentado pela fiscalização.

5) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 3, “a”

A aplicação da RGI/SH nº 3, alínea “a”, somente deve ocorrer quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, o que, no meu entendimento, não é o caso vertente, haja vista, a demonstração cabal que com a aplicação da Regra nº 1, combinada com a de nº 6, é suficiente para a perfeita identificação do código tarifário referente ao produto em tela, conforme sobejamente demonstrado no item precedente.

Mesmo assim, a título de reforço do entendimento apresentado anteriormente, acerca da correta classificação fiscal do produto em apreço, transcrevo a seguir partes do voto da lavra do eminente Conselheiro Elio Rothe, no Acórdão de nº 202-07.766, que de forma brilhante apresenta os argumentos que, com a aplicação da presente Regra, ratificam que o código tarifário é o defendido pela fiscalização:

“A recorrente, numa visão mais simplista, pretende que seus produtos sejam classificados no código 3923.90.9901, cuja incidência pelo subitem dispõe: ‘Embalagens para produtos alimentícios’.

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

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 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.

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

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.

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 embalagem, de plástico," ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plásticos.

No entanto, o desdobramento por subposição é feito por espécie de embalagem, nomeadamente, como sejam, caixas (3923.10), sacos de quaisquer dimensões (3923.2), garrações, 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 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

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem ('sacos de quaisquer dimensões' - 'sacos, exceto postais')".

6) CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO É ASPECTO TÉCNICO

A recorrente pretende justificar a classificação fiscal por ela adotada, com o argumento de que toda a exposição do fisco se baseou em critérios meramente técnicos, sem levar em consideração o verdadeiro sentido e objetivo da não tributação de embalagens para produtos alimentícios.

Não posso concordar com este argumento da recorrente, pelas seguintes razões:

- a) não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos, embora os laudos e pareceres técnicos dos órgãos competentes sejam adotados nestes aspectos, segundo art. 30, do Decreto nº 70.235/72 – PAF;
- b) a classificação fiscal de mercadorias na NBM/SH, baseada na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, promulgada através do Decreto nº 97.409/88, deverá ser realizada segundo as regras e princípios emanados do texto da referida Convenção e das orientações emanadas do Conselho de Cooperação Aduaneira, haja vista, o disposto no art. 98, do CTN; e
- c) 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 da tributação, não o contrário.

Portanto, a classificação fiscal de mercadorias não deve ser utilizada ou adaptada para fazer justiça fiscal ou corrigir qualquer distorção na legislação tributária do País, a competência para tanto é do legislador interno, papel este que, com certeza, não pode ser exercido pelo aplicador da norma.

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso por tempestivo para, no mérito, negar-lhe provimento."

Processo nº : 10909.000253/93-31
Acórdão nº : CSRF/03-03.381

Em consonância com o entendimento manifestado no voto transcrito, com o qual concordo, não vejo fundamento legal para alterar a decisão de primeira instância. Voto, por conseguinte, para dar provimento ao recurso de divergência da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões – DF, em 05 de novembro de 2.002


JOÃO HOLLANDA COSTA

Processo nº : 10909.000253/93-31
Recurso nº : 203-098.484 (RD/203-0.289)

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, Relator Designado:

O litígio que nos é dado a decidir, no âmbito desta Terceira Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, restringe-se à correta classificação fiscal da mercadoria envolvida, na TIPI/SH.

De acordo com as informações estampadas nos autos e Notas Fiscais carreadas para o processo administrativo de que se trata, a mercadoria objeto do litígio foi designada como sendo “Embalagens plásticas para produtos alimentícios”, fabricadas por Plásticos Suzuki Ltda, constituindo-se tais embalagens por sacos, de material plástico.

A Recorrente – SUPERMERCADOS VITÓRIA LTDA, entende correta a classificação TIPI/SH no código 3923.90.9901, que abrange as “EMBALAGENS PARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”, enquanto que o Fisco desclassificou o produto para o código 3923.21.0100, que se refere a “SACOS, EXCETO OS POSTAIS”.

Na constância da discussão entre as partes envolvidas neste processo, vislumbra-se que o Fisco se posicionou, substancialmente, na tese de que os sacos plásticos em questão podem ser utilizados não somente como embalagens para produtos alimentícios, mas para qualquer outro produto.

Ocorre que tal alegação situa-se, como se constata dos autos, no campo das suposições, uma vez não carreada para os autos qualquer prova evidenciando que os referidos sacos plásticos tenham tido outra destinação que não seja a de embalar produtos alimentícios, tal como foi encomendado pela Recorrente e fornecido pela Fabricante, conforme indicado nas Notas Fiscais encontradas nos autos.



Processo n° : 10909.000253/93-31
Recurso n° : 203-098.484 (RD/203-0.289)

Esclarecido este aspecto, até prova em contrário, é perfeitamente factível admitir-se que a referida mercadoria tenha tido, efetivamente, a finalidade indicada pela Recorrente, ou seja, embalar produtos alimentícios.

No que se refere aos aspectos de classificação no Sistema Harmonizado, é importante destacar que, segundo as suas regras gerais de interpretação, nos casos em que a mercadoria possa classificar-se em duas ou mais posições, prevalecerá sempre a mais específica sobre as mais genéricas.

No caso presente, temos que o código indicado pela Recorrente – 3923.90.9901 – alberga, exatamente, as embalagens para produtos alimentícios.

Não há dúvida, portanto, que tal classificação agasalha a mercadoria objeto do presente litígio, uma vez não comprovado pela fiscalização que tal mercadoria, adquirida pela Recorrente, não se trata, efetivamente, de embalagens para produtos alimentícios.

Tal posicionamento é reforçado em razão do fato de que a Fabricante das mercadorias ora indicadas – Plásticos Suzuki Ltda, foi também autuada pelos mesmos motivos e fundamentos e teve seu Recurso, de n° 96.838, provido pela C. Segunda Câmara do E. Segundo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão n° 202-09.359, de 20/03/96, acostado por cópia às fls. 298/308, cuja ementa se transcreve:

“IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL – Embalagens (sacos ou plásticos) caracterizadas, destinadas a produtos alimentícios (empresa, destinatário industrial desses produtos, vinculação a estes e outras características). São classificadas na posição específica embalagens para produtos alimentícios que prevalece sobre as do tipo do recipiente que as acondiciona, visto que estas se destinam ao acondicionamento de quaisquer produtos.”



Processo nº : 10909.000253/93-31
Recurso nº : 203-098.484 (RD/203-0.289)

Portanto, não tendo ficado comprovado que a mercadoria objeto do presente litígio não se destinaram, efetivamente, a embalar produtos alimentícios, nada tendo sido comprovado nos autos de forma a descaracterizar a indicação constante das Notas Fiscais acostadas, entendo assistir razão à Recorrente, no presente caso, devendo ser acolhida a classificação fiscal por Ela adotada, no código tarifário 3923.90.9901 da TIPI/SH.

Por tais razões, pedindo *vênia* por discordar do entendimento firmado pelo Nobre Conselheiro Relator, direciono meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial aqui em exame.

Sala das Sessões-DF, em 05 de novembro de 2002.



PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATOR DESIGNADO