



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10909.003177/2002-68
Recurso nº	127.738 Voluntário
Matéria	IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão nº	301-33.128
Sessão de	24 de agosto de 2006
Recorrente	PLASLAM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.
Recorrida	DRJ - PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 20/12/2000 a 20/12/2001

Ementa: IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA. EMBALAGENS PARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. TUBOS E SACOS PLÁSTICOS.

Sacos plásticos para acondicionar alimentos, denominados genericamente de “embalagens plásticas”, mesmo contendo inscrições que as tornem reconhecíveis como apropriadas para produtos alimentícios, classificam-se na posição 3923.21.0100, da TIPI, por aplicação das Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), integrantes do seu texto (Decreto Lei nº 1.154/71, art. 3º e Resolução nº. 75/CBN).

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo e Carlos Henrique Klaser Filho.



OTACILIO DANTAS CARTAXO – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Valmar Fonsêca de Menezes, Irene Souza da Trindade Torres, Atalina Rodrigues Alves e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A SAFIS da DRF/Itajaí-SC, autorizada pelo MPF n.º 09.2.06.00-2002-00138-7, realizou procedimento de auditoria na empresa já identificada com a finalidade de fiscalizar o IRPJ e seus reflexos CSLL, PIS e COFINS, bem como o IPI referente aos anos calendários de 1998 a 2001, tendo em vista a apresentação de DCTFs sem débitos de IRPJ e de Contribuição Social s/ o Lucro e, também, a apresentação das declarações de rendimentos sem preenchimentos das pastas referentes ao IPI e naquelas com apuração trimestral os valores foram acumulados.

A contribuinte já identificada é contribuinte de IPI nos termos do art. 23-II do RIPI/98, e seu contrato social prevê que a sociedade tem por objeto a fabricação de artefatos de materiais de plásticos em geral (fls. 04 e 11). Industrializou e deu saída a embalagens plásticas, com caracteres impressos, fornecidas aos clientes em bobinas, e/ou em sacos, classificando os produtos "*embalagens para produtos alimentícios*" no código 3923.90.00 - "Ex" 01, com alíquota zero do IPI, segundo a Tabela de Incidência desse imposto, aprovada pelo Decreto n.º 2.092, de 10 de dezembro de 1996 (TIPI, de 1996).

Discordando desse enquadramento a fiscalização autuou a interessada por erro na classificação fiscal e na alíquota, bem como por recolhimento a menor de IPI, conforme descrito no Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, das fls. 721 a 725 (vol. III), reclassificando os produtos na posição 3920.20.90 - "*outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas de plástico não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, nem associadas a outras matérias, sem suporte - De polímeros de polipropileno - qualquer outra*" - e tributando-os à alíquota de 15% para todas as subposições, com base na aplicação da RGI, 3 a, promovendo a lavratura de Auto de Infração (fls. 718 e 719 - vol. III), com fundamentos da Decisão 838/99 da DRJ/Curitiba (fls 722/23) e enquadradas nos seguintes dispositivos: arts. 23, II, 32, II, 109, 111, 112, III, 114, parágrafo único, 117, 118, II, 182, 183, IV, 185, III, e 345, II e VII, do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI, de 1998).

Foi, ainda, formalizada a devida Representação Fiscal para fins penais protocolizada sob o n.º 10909.003378/2002-65, cujos autos se acham apensados a este processo

Às fls. 521/522 a contribuinte formulou consulta sobre classificação fiscal para seus produtos através do processo n.º 13962.000031/98-01, sendo o mesmo arquivado por falta de interesse da consulente.

Às fls. 526/564 há notas fiscais emitidas no ano de 1998 pela autuada, cuja alíquota adotada pela saída das embalagens é de 15%, repetindo-se este procedimento para os anos calendários de 1.999 a 2.001.

O contribuinte impugnou tempestivamente a exigência, por meio do arrazoado, das fls. 730 a 736 (vol. III), instruído com os documentos das fls. 737 a 780 (vol. III), alegando, em síntese, que o autor do procedimento fiscal reconhece que os produtos autuados são embalagens para alimentos, mas utilizou, mesmo assim, uma classificação mais genérica, em detrimento da utilizada pelo contribuinte, que textualmente descreve os produtos fabricados pela empresa: embalagens para alimentos, fornecidas, no caso, em sacos, nas bobinas, dentro da necessidade do adquirente, e não em folhas ou chapas, tiras ou películas,

como pensa o autuante. Pede o acolhimento da defesa, para que seja cancelado o auto de infração.

O Acórdão DRJ/POA n.º 2.218, de 27 de março de 2003 (fls. 784/788) prolatou a decisão que julgou o lançamento procedente, cujo entendimento foi sintetizado na ementa adiante transcrita.

“EMBALAGENS PARA PRODUTOS ALIMENTÍCIOS.

Ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, enquadram-se nos respectivos códigos as embalagens com classificação mais específica na TIPI, de 1996, e não no “Ex” 01 do código 3923.90.00.

Lançamento Procedente.”

A decisão firmou posição com base em orientação emanada da Secretaria da Receita Federal por meio da IN/SRF n.º 28/82 e do Parecer Normativo CST n.º 14/86, DOU de 08/05/86, segundo o qual consideram-se próprias para produtos alimentares as embalagens, de transporte ou de apresentação, que tenham características intrínsecas e/ou extrínsecas, tais como forma e colocação de dizeres, que as tornem adequadas para acondicionar determinado produto alimentar. Esse critério se aplica perfeitamente, para fins de exame da possibilidade de enquadramento de determinado produto no “Ex” 01 do código 3923.90.00 da TIPI, de 1996.

Segundo o Laudo Técnico, das fls. 771 a 776 (vol. III), trazido aos autos pelo próprio impugnante, o mesmo fabrica laminados e sacos, ambos de plástico, com caracteres impressos, indicando os produtos a acondicionar (batatas fritas, salgadinhos, bolachas, biscoitos, massas, sorvetes etc., segundo apurou a fiscalização).

Acontece que, de acordo com o item 4 da IN SRF n.º 28/82, ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, existindo, na TIPI, para tais produtos, códigos específicos, as embalagens devem ser classificadas neles.

No caso concreto, os laminados plásticos da espécie são citados na posição 3920 da TIPI, de 1996, e os sacos plásticos, na subposição, de primeiro nível, 3923.2, da mesma tabela, sujeitos à alíquota de 15% do IPI, ficando, pois, descartada a classificação no código 3923.90.00, próprio para outros artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos.

Ciente da decisão de primeira instância em 07/04/03 (fls. 791), em sua defesa protocolada em 25/04/03 (fls. 794/798), a contribuinte aduz:

- durante os trabalhos de verificação fiscal não foram detectados erros nos lançamentos pela empresa em sua escrita, somente havendo divergência quanto à classificação fiscal adotada pela recorrente na posição 3923.90.00 – embalagens para produtos alimentícios – alíquota zero, e aquela adotada pela fiscalização na posição 3920.20.99 - outras chapas, folhas, películas, tiras e lâminas de plástico não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, nem associadas a outras matérias, sem suporte – De polímeros de polipropileno – qualquer outra – alíquota de 15%.
- Houve o reconhecimento pelos auditores que a recorrente industrializa embalagens para alimentos e, havendo classificação literal de tais produtos na TIPI, querem classificar

em um item, que generaliza o tipo material, havendo, repito, um item que textualmente discrimina os produtos da empresa. Não poderia ser mais específica à classificação adotada pela empresa.

- A empresa produz embalagens para os mais diversos produtos, como batata frita, salgadinhos, bolachas, biscoitos, massas, café, erva-mate, pastéis, pães, entre muitos outros. Todos alimentos. A TIPI, no item 3923.90.00, denomina tal posição como sendo para “embalagens para produtos alimentícios”. Apesar de tudo isso, os auditores entendem que, os alimentos referidos pela empresa, não se prestam a alcançar a idéia da posição classificada, sugerindo que é genérica demais, pois encaixaria também “caixa, garrafas, potes, frascos...”.
- Os produtos citados como exemplo, para desclassificar o entendimento da empresa, só vem é reforçar o mesmo, pois tais produtos (garrafas, caixas, etc) tem classificação própria, como por exemplo: 3923.30.00 – garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, ou então “3923.10.00 – caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes.
- Assinala que o entendimento contido no julgado *a quo* se manifesta no sentido da essencialidade dos produtos que serão utilizados nas embalagens destacando o trecho do voto condutor “É certo que a redução a zero da alíquota do IPI para as embalagens destinadas a produtos alimentícios subordina-se à observância do princípio da essencialidade dos produtos embalados, mas as embalagens, para essa finalidade devem preencher as condições para enquadramento no código 3923.90.00 – “Ex” 01, da TIPI, de 1996, ...”; e segue esse entendimento destacando, no item 10 a essência das atividades exercidas pela recorrente, atestado pelo laudo apresentado por esta, demonstrando que a empresa adquire películas, ou filmes, extrusados por outras indústrias, e os submete ao processo de impressão flexográfica, laminação de dois filmes de mesma ou diferentes características, ajustando em seguida suas medidas aos usuários.
- A empresa adquire e produz as embalagens dentro de especificações individuais de cada empresa, destinando a embalagem para produtos específicos, não havendo como um determinado material ser empregado para outras finalidades, se não pela forma dada à embalagem, pela impressão gráfica aplicada.
- Corroborando o entendimento adotado inicialmente pelo relator do acórdão recorrido, resta demonstrado que as embalagens para alimentos produzidas pela recorrente destina-se exclusivamente aos produtos de sua finalidade, quer pela apresentação extrínseca, quer pela intrínseca, como forma, tamanho, cor, padrão, dentre outros.
- As embalagens produzidas pela empresa recorrente destinam-se, exclusivamente, a produtos alimentícios e, dessa forma, devem ser classificadas na TIPI dentro daquela codificação própria, qual seja, 3923.90.00 – embalagem para produtos alimentícios.
- Não tem o menor cabimento tentar enquadrar em outra classificação, pois seria fugir da qualidade do material A tentativa de fazê-lo na posição 3920.20.99 – outras chapara, folhas, películas, tiras e lâminas de plástico não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, nem associadas a outras matérias, sem suporte – de polímero de polipropileno – qualquer outra, não pode prosperar.

- Requer o provimento do recurso para que seja autorizada a manutenção da classificação fiscal realizada pela empresa, por conseguinte, a reforma do julgado *a quo*.

Oferece bens e direitos para arrolamento, constante formulário aprovado pela IN/SRF n.º 264/02 (fls. 799).

É o relatório.



Voto

Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, Relator

A questão de mérito colocada em debate no presente processo, uma vez que não há matéria argüida em caráter de preliminar, encontra-se no critério de essencialidade quanto à classificação fiscal do produto denominado de “*embalagens para produtos alimentícios*”, bem como quanto à aplicação da alíquota correspondente ao referido produto.

O entendimento segundo a ótica do julgado *a quo*, que se posicionou pela classificação adotada com base na IN/SRF nº 28/82, especialmente no seu item 4, é o de que “ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, existindo, na TIPI, para tais produtos, códigos específicos, as embalagens devem ser classificadas neles”.

Entendeu o referido julgado que o contribuinte fabrica laminados e sacos, ambos de plástico, com caracteres impressos, indicando os produtos a acondicionar (batatas fritas, salgadinhos, bolachas, biscoitos, massas, sorvetes etc., segundo apurou a fiscalização).

Posicionou-se, no caso em epígrafe, no sentido de que os laminados plásticos da espécie são citados na posição 3920 da TIPI, de 1996, e os sacos plásticos, na subposição, de primeiro nível, 3923.2, da mesma tabela, sujeitos à alíquota de 15% do IPI, ficando, pois, descartada a classificação no código 3923.90.00, próprio para outros artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos.

De outra parte o Laudo Técnico colacionado nos autos (fls. 771/776) menciona que os materiais produzidos pela recorrente são para uso específico em produtos alimentícios; que a mesma não tem instalações nem processos que permita a fabricação de artefatos de materiais plásticos em geral; que seu objetivo é adquirir películas ou filmes extrusados por outras indústrias e, apenas submetê-los aos processos de impressão flexográfica (laminação de dois filmes de mesmas ou de diferentes características), ajustar suas medidas na largura em um processo chamado de refile, para entregar aos usuários em forma de bobinas técnicas, ou já formatado em sacos vazios.

Destaca o referido laudo que: “a grande totalidade dos produtos convertidos dá-se pelo processo de laminação, onde pelo uso de adesivos específicos, unem-se dois filmes. Estes poderão estar ou não impresso em uma das faces, bem como, um deles, ser submetido ao processo de metalização com alumínio antes de ser laminado. O objetivo desta última operação descrita é para torná-lo mais agradável do ponto de vista estético, bom como, proteger o conteúdo contido neles da incidência dos raios de luz”.

Segundo o Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 721/725), o contribuinte fabricou e deu saída a embalagens plásticas, com caracteres impressos, fornecidas aos clientes em bobinas, ou em sacos, classificando os produtos no código 3923.90.00 – “Ex” 01, relativo a embalagens para produtos alimentícios, com alíquota zero de IPI

Tais referências feitas pela fiscalização confirmam as assertivas contidas no laudo, restando claro que os produtos finais elaborados são bobinas técnicas para empacotamento automático e/ou sacos vazios, para uso específico em produtos alimentícios, classificados como embalagens para produtos alimentícios.

As Regras Gerais para Interpretação do sistema Harmonizado estabelece as diretrizes para a classificação de mercadorias na Nomenclatura, aduzindo que os títulos da Seções, Capítulos e Subcapítulos, têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos da referidas posições e Notas, pelas regras ali previstas.

Com fulcro neste entendimento a Regra 3-a, estabelece que quando a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-b ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte: a) a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Nas Notas do Capítulo 39 – plásticos e suas obras – notadamente na Nota 10., encontra-se estampado que “Na acepção das posições 39.20 e 39.21, os termos **chapas, folhas, películas, tiras e lâminas** aplicam-se exclusivamente às chapas, folhas, películas, tiras e lâminas (exceto as do Capítulo 54) e aos blocos de forma geométrica regular, mesmo impressos ou trabalhados de outro modo na superfície, não recortados ou simplesmente cortados em forma quadrada ou retangular, ***mas não trabalhados de outra forma*** (mesmo que essa operação lhes dê a característica de artigos prontos para o uso)”. (Não destacado no texto original).

O código NCM 39.20 refere-se a chapas, folhas, películas, tiras, e lâminas, de plásticos não alveolares, não reforçadas nem estratificadas, nem associadas de forma semelhante a outras matérias, sem suporte.

No item 3920.20 menciona, de polímeros de propileno.

No subitem 3920.20.90 refere-se a Outras.

Vê-se, pois, que os laminados plásticos mencionados na decisão de primeira instância e classificados na posição 3920.20.90, são aqueles que não foram submetidos aos processos de impressão flexográfica e de refile realizados pela ora recorrente para deixar os seus produtos em condições de serem entregues ao consumidor.

Tampouco, a classificação dada aos laminados plásticos foi especificada como sendo “embalagens de produtos alimentícios”, nem mesmo consta do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 721/725).

Da mesma forma, para os sacos plásticos, na subposição, de primeiro nível, 39.23.2, da mesma tabela, sujeitos à alíquota de 15% do IPI, tem-se o seguinte:

TARIFA EXTERNA COMUM – TEC – NCM - NALADI

S.H. Pos. e subposições	Itens e/ou subit	NCM	IPI %
39.23		Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.	
3923.2		Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos.	15
3923.90		Outros	

Realizado o cotejamento entre as subposições supramencionadas depreende-se que de número 3923.2, independentemente de sua aplicação, seja ela para produtos alimentícios ou para remédios, mesmo para toalhas de papel, contempla as embalagens de plásticos de quaisquer dimensões.

Do mesmo modo, a subposição 3923.90 'outros' designa outros produtos que não foram contemplados nas subposições precedentes, todavia, os sacos plásticos de qualquer dimensão foi citado especificamente na posição anterior 3923.2. Significa o termo 'outros', nesta concepção, subposição mais genérica, que é adotada para outros produtos distintos dos sacos plásticos de quaisquer dimensões, ou seja, para vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros (3923.90.01); para canudos ou minitubos para acondicionamento de sêmen animal em doses (3923.90.02); ...; inclusive, para produtos alimentícios, estes a serem classificados no código 3923.90.99.

Assim, para o caso de que se cuida deve ser adotado em relação aos sacos plásticos (polietileno), consoante a RGI 1, a subposição, de primeiro nível no texto do código 39.23.21 e, a depender da capacidade para acondicionamento, na posição 3923.21.10 (capacidade inferior ou igual a 1.000 cm³) ou na posição 3923.21.90 (capacidade superior a 1.000 cm³).

No que concerne ao 'ex' o mesmo é possuidor de caráter exclusivamente tarifário, não tendo o condão de influenciar na classificação da mercadoria.

Nesse passo também segue o entendimento exarado na Decisão SRRF/10ª RF/DIANA Nº 82, de 25/05/99, em matéria que trata do mesmo tema ora em comento, na forma abaixo transcrita:

“A consulente indagou sobre a classificação fiscal na Tabela de incidência do IPI (TIPI) vigente do seguinte produto de sua fabricação:

Nome comercial

Sacos plásticos para embalagem.

Dimensões principais

158x275mm (amostra 1), 171x242mm (amostra 2) e 182x282mm (amostra 3).

Aplicação

Embalar produtos da indústria alimentícia (farinha, embutidos de carne etc).

Material constituinte

Plástico (polietileno de baixa densidade).

Anexos

Amostras às fls. 2/4.

Classificação adotada e pretendida

3923.90.00, Ex 01

2. Classificam-se na posição 3923, textualmente, os artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos.

1.1.1 3. Dentro da posição, os sacos de quaisquer dimensões classificam-se na subposição de 1º nível 3923.2 e dentro desta, os sacos de polímeros de etileno (polietileno) na subposição de 2º nível 3923.21. Finalmente, os sacos de polietileno de capacidade superior a 1.000cm³) classificam-se no item 3923.21.90.

4. Para a perfeita compreensão do porquê da escolha da subposição 3923.2 em detrimento da 3923.90, transcrevemos a Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 6: “ 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, *mutati mutandis*, pelas Regras precedentes entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível...” (grifo nosso).

4.1. Da análise desta Regra, conclui-se que a comparação deve ser feita entre as seguintes subposições da posição 3923:

3923 ARTIGOS DE TRANSPORTE OU DE EMBALAGEM DE PLÁSTICOS; ROLHAS, TAMPAS, CÁPSULAS E OUTROS DISPOSITIVOS PARA FECHAR RECIPIENTES, DE PLÁSTICOS

3923.10 - Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes

3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos

3923.30 – Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes

3923.40 – Bobinas, carretéis e suportes semelhantes

3923.50 – Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes

3923.90 – Outros

Da comparação dos textos destas subposições, verifica-se que o produto se enquadra perfeitamente na subposição 3923.2, pois o texto respectivo determina que ali se classificam os sacos de quaisquer dimensões, independentemente da sua aplicação (embalar produto alimentício, por exemplo), visto que a mesma não faz nenhuma restrição ou limitação a este respeito.

4.2. Como esclarecimento adicional, informamos que na subposição 3923.90 se classificam as outras embalagens que não se enquadram nas subposições precedentes, como, como por exemplo as bisnagas, as ampolas e as embalagens em forma de bandeja, sejam para uso em produtos alimentícios ou não.”

E, ao final, conclui corretamente a parecerista:

“Em face do exposto, com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) 1 (texto da posição 3923) e 6 (texto da subposição 3923.21), e RGC-1 (textos dos itens 3923.21.10 e 3923.21.90), DECIDO, no uso da competência conferida pelo art. 48, par. 1º. Inciso II da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a mercadoria objeto da consulta se classifica no código 3923.21.10 (quando a capacidade for inferior ou igual a 1.000cm³) ou 3923.21.90 (quando a capacidade for superior a 1.000cm³) da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/1996.”

Ademais disso, não se pode olvidar que a recorrente consoante a Cláusula 3ª do Contrato Social (fl. 04/06), explora o ramo de prestação de serviços de impressão flexográfica e laminação de plásticos, fabricação de artefatos de materiais de plásticos em geral.

Finalmente, reitere-se que os produtos entregues pela recorrente para os usuários encontram-se em forma de bobinas técnicas, ou já formatados em sacos vazios.

Ex positis, conheço do recurso posto que preenche os requisitos à sua admissibilidade para, não havendo arguição de preliminar, no mérito negar-lhe provimento.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 24 de agosto de 2006


OTACILIO DANTAS CARTAXO - Relator