



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo : 10980.001966/94-30
Recurso : RP/202-0.143
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : MILPLAST EMBALAGENS LTDA
Sessão : 14 DE AGOSTO DE 2000
Acórdão : CSRF/03-03.118

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL IPI – SACO PLÁSTICO -
EMBALAGEM - DESTINAÇÃO**

1. O critério técnico para realizar a perfeita Classificação Fiscal é o dado pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, contudo não se pode ignorar o comando da própria nomenclatura da TIPI.
2. A destinação é irrelevante para classificação fiscal salvo se for imprescindível para determinação do próprio objeto a classificar.
3. Sacos plásticos destinados à embalagem de produtos alimentícios, pois industrializados com impresso de sua destinação (produtos alimentícios) classificam-se no código 3923.90.9901.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

Acordam os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda e João Holanda Costa, Os Conselheiros Henrique Prado Megda e Márcia Regina Machado Melaré apresentarão Declaração de votos.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118



NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS e PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

Recurso nº : RP/202-0.143
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Suj. Passivo : MILPLAST EMBALAGENS LTDA.

RELATÓRIO

O presente feito veio à apreciação desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decorrência de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no, então vigente, art. 29, inciso, I da Portaria MEFP n.º 538/92 e alterações da Portaria MF n.º 260/95, em face da decisão, por maioria de votos, da Eg. 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão n.º 202-07.766, proferido em sessão realizada em 24.05.95, que deu provimento ao recurso.

O Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, visou a reforma da decisão da 2ª Câmara do Segundo Conselho requerendo outrossim o restabelecimento da decisão monocrática, pois aplicara corretamente a Lei.

Para ilustração do caso em pauta, entendo pertinente breve relato dos atos processuais que se sucederam.

Trata-se o presente processo de elucidar a classificação fiscal correta referente ao produto saco plástico destinado a embalagem de produtos alimentares onde o Fisco alega estar classificado na posição 3923.21.0100 da TIPI/88 e o Contribuinte na posição 3923.90.9901. para tanto o contribuinte pretendeu em sua impugnação de fls.33/39 alegar em suma que :

- (i) A empresa produz diversos tipos de embalagens para produtos alimentares, sendo que específicos para cada tipo de cliente onde discrimina em sua impressão o conteúdo do produto.

3. 

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

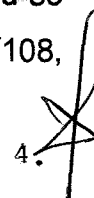
- (ii) Sendo assim o produto é “tanto mais identificado com o seu conteúdo” já que não é possível a inserção de uma série de informações exigidas pela legislação no próprio produto, estas são impressas na própria embalagem, conforme Certificado de Registro de Produto , emitido pela Divisão Nacional de Vigilância Sanitária de Alimentos do Ministério da Saúde e o Decreto Lei nº 986 de 21.10.69; vinculando-se desta forma ao produto que irá acondicionar.
- (iii) No tocante a classificação defende-se demonstrando que utilizou a posição mais específica (regra 3-a) que consiste em embalagem para produtos alimentícios, não cabendo portanto a geral “saco” recaindo assim na posição 3923.909901
- (iv) Relativamente a UFIR de 1992 contesta sob o fundamento de que a lei que a instituiu (8383 de 30.12.91) somente foi publicada no DOU em 03.01.92 e portanto só passou a vigorar no exercício de 1993, desta forma requereu o cancelamento integral do crédito tributário.

Encaminhado o processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, foi prolatada a decisão de fls. 56/60, que julgou procedente o lançamento e sintetizando seu entendimento através da seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
Período de apuração MAIO/92 a OUTUBRO/93. Falta de lançamento e recolhimento do IPI pela classificação incorreta . Produtos denominados “embalagens plásticas”, mesmo contendo indicações que as tornem reconhecíveis como próprias para produtos alimentares, classificam-se na posição 392233.21.01.00 da TIPI por aplicação da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3, letra “a” .
Lançamento Procedente”

Inconformada com a decisão monocrática a Recorrente interpôs Recurso Voluntário fls. 65/66 refutando os mesmos aspectos alegados na impugnação.

Na data de 24.05.95 o presente processo foi julgado pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, onde por maioria de votos deu-se provimento ao Recurso proferindo assim o acórdão nº 202-07.766, fls. 103/108,

4. 

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

sendo que o Eminete Conselheiro Elio Rothe, elaborou declaração de voto vencido, fls. 109/113.

Recebido o recurso, foi dado vistas a Procuradoria que conforme art. 39, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tomou ciência do Acórdão e apresentou suas contra razões na forma do art. 29, inciso I da Portaria MF nº538/92 e alterações da Portaria nº260/95 alegando que:

- (i) A decisão da 2º Câmara não traduziu a correta aplicação a legislação pertinente (aplicação da regra geral 3, alínea “a”) e mais, ignorou a regra 6ª de interpretação do Sistema Harmonizado e a Regra Geral Complementar de aplicação conjugadas
- (ii) O produto em questão ora identificado como saco de plástico, está classificado na posição 3923 e na subposição 3923.2 “sacos de quaisquer dimensões”, não sendo admissível sua classificação na subposição 3923.90 como pretendido pela recorrente sob a incidência “outros” uma vez que esta só estaria correta se alcançasse produtos não nomeados em outras subposições.
- (iii) Com efeito os produtos (sacos) são espécies do gênero embalagens e portanto o desdobramento da subposição é realizado por espécie de embalagem (3923.2) contrariamente ao argüido pela recorrente (3923.90) “outros”. Não deve haver confusão entre espécie e utilização .
- (iv) Desta forma, a classificação do produto no código 3923.90.9901 generaliza a incidência razão pela qual não pode ser considerada mais específica que o código 3923.21.0100 que especifica nominadamente a espécie de embalagem
- (v) Vale ressaltar ainda que, não foi considerado pelo eminente relator o Parecer CST (DCM) nº 952/90 que oficializou o entendimento sobre a classificação desta mercadoria no código TIPI 3923.21.0100 , razão pela qual requer a reforma da decisão prolatada pela 2º Câmara e restabelecimento da decisão monocrática.

Após acolhido e autuado o recurso da Procuradoria a interessada, devidamente intimada apresentou suas contra-razões ao Recurso especial (fls.124/126) refutando os aspectos já alegados anteriormente apenas ressaltando



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

a decisão constante dos autos da Ação Declaratória nº 92.0016467-6 que trata da mesma matéria a qual anexou na íntegra ao presente processo .

Encaminhado a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, esta não tomou conhecimento do recurso por tratar-se de matéria competente a esta Egrégia Câmara .

É o relatório



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

V O T O

CONSELHEIRO NILTON LUIZ BARTOLI - RELATOR

Comungo com o entendimento prolatado pela 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, cuja decisão colegiada traduz a mais correta interpretação das normas para a classificação fiscal de produtos.

Contudo, para bem firmar minha posição, passo a manifestar meu voto a respeito do assunto.

Indubitavelmente, o exercício da competência tributante consiste inclusive no poder de fiscalizar e exigir o tributo instituído, uma vez que seria totalmente inconcebível imaginar que tal competência estaria reservada ao poder de instituir o tributo, ou seja, ao outorgar a competência tributária (art. 145) a Constituição Federal outorgou o poder de instituir e exigir o tributo, com os requisitos necessários de sua exigência que são verificados pela capacidade fiscalizatória dentre outros privilégios e garantias (dispostos no Código Tributário Nacional).

A capacidade do exercício do lançamento tributário advém da prática pelo contribuinte de um ato, no mundo fenomênico, hipoteticamente previsto no direito positivo, ou seja, a norma elege um fato do mundo para que seja jurisdicizado, para que, ao ser praticado estabeleça uma relação jurídica entre o contribuinte e o Estado, na qual o Estado é o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo de exigir do contribuinte, sujeito passivo, o cumprimento de uma obrigação, núcleo da relação tributária.

7. 

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

Diante disso, verificamos que os direitos e deveres contidos nessa relação, advém da norma aplicável ao fato em concreto. Para tanto é necessário que o fato seja perfeitamente conectado à previsão legal para que haja a produção ou emanção dos efeitos idealizados pelo legislador. Tal fenômeno, muito desenvolvido pelos teóricos do Direito Penal é chamado de tipicidade

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, Editora Atlas, 3ª Edição, São Paulo - 1992, pág. 153):

“tipicidade é o atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder a figuras definidas previamente pela lei como aptas a produzir determinados resultados.”

Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda exigência tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte no sentido de poder apreciar a consequência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

No Direito Tributário o princípio da tipicidade visa restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos tributários, notadamente na instituição e na aplicação de impostos, tendo como parâmetro o conteúdo desse princípio dado pelo Direito Penal, que diz estar vedada à vontade do juiz a incriminação de fatos como tal não qualificados por lei.

Tal paralelo é possível uma vez que tanto no Direito Penal como no Tributário o instituto do “fato tipo”, traz relevância na aplicação da norma.

Como já votei em diversos casos análogos, em relação à tipicidade na aplicação de multas, entendo que no caso a questão se revela da mesma forma, visto que tanto a relação jurídica posta na penalidade, quanto a relação jurídica posta no lançamento do tributo, tem em comum a ligação do Estado com o contribuinte por meio da aplicação de uma norma jurídica impositiva.



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

Tais argumentos são extremamente relevantes para a correta aplicação das normas atinentes ao caso em comento, em especial, pelo fato de tratar-se de classificação fiscal de produtos.

No mérito, entendendo que a questão em pauta cinge-se na incidência de alíquota zero na saída de sacos plásticos destinados à embalagens de produtos alimentícios, a questão da classificação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados deve obrigatoriamente passar pela análise da Constituição Federal, que norteia o exercício da competência tributária do IPI ao conceder-lhe os princípios da seletividade face à essencialidade e da não-cumulatividade.

O art.153, § 3º, inciso I, é explícito ao afirmar que:

“153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV – produtos industrializados;

...

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

A seletividade é técnica de graduação da imposição de tributos que possibilita ao Estado a fixação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas com o fim de minorar a tributação dos produtos essenciais em detrimento dos supérfluos. Há, realmente, uma seleção dos produtos que são essenciais à vida, num primeiro instante, e à proteção do mercado, às políticas de desenvolvimento industrial do Estado e às práticas do comércio internacional. Esta última já está amparada pela própria Constituição Federal que concedeu imunidade tributária do IPI nas exportações e nas importações equiparando-as à industrialização.

9. 

Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

A questão de mérito colocada neste processo, encontra-se sob o critério de essencialidade de primeira grandeza, ou seja, a essencialidade dos produtos industrializados sujeitos à tributação do IPI estão conexos à vida, por serem os recipientes ou sacos nos quais são colocados alimentos.

Ora, sob a análise fria da fiscalização é de se concordar com o contribuinte que qualquer que seja o saco seu uso poderá destinar-se à alimentos ou à outros produtos, mas não seria concebível admitir uma destinação diversa de sacos plásticos cuja impressão especifica o uso para alimentos. A utilização para uso diverso, realmente não dá direito à alíquota zero, mas o ato desvirtuado é ônus de prova da Administração Pública.

O que pode garantir que tais produtos sacos tenham saído da indústria com destino de embalagem de produtos alimentícios é a aguçada e minuciosa fiscalização, sob pena de fazer-se letra morta o princípio da seletividade em função essencialidade do produto sob tributação.

Curioso notar que tal fiscalização foi realizada e comprovou a destinação para as industrias de alimento e, mesmo assim o entendimento não foi favorável à correta aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Se o Estado destacou “para produtos alimentícios” ao elaborar a TIPI, então, entendeu que a destinação era relevante para a classificação do produto, uma vez que tal produto está açambarcado pela pecha da essencialidade uma vez que tem importância para embalar produtos alimentícios, a análise para enquadramento da classificação fiscal deverá levar em conta tal particularidade.



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

Por outro lado a classificação fiscal orientada pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado é realizada segundo critérios objetivos relacionados à forma e à substância das mercadorias não tendo relevância a destinação específica da mercadoria, ou seja, um determinado produto “a priori” é classificado, segundo suas características intrínsecas e extrínsecas, independentemente de ser destinado à indústria química, à indústria farmacêutica, à indústria alimentícia, à metalurgia ou qualquer outra indústria.

Contudo, pode-se depreender da própria estrutura da TIPI que há uma singela separação dos produtos segundo sua destinação. No caso em tela é impossível desconsiderar a destinação se o próprio texto das posições 3923.90.9901 e 3923.90.9902, indica a destinação da embalagem, in verbis:

“3923.90

0100	...
0200	...
99	Outros:
9901	Embalagens <u>para</u> produtos alimentícios
9902	Embalagens <u>para</u> produtos farmacêuticos
9903	Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos
9999	Qualquer outro”

É incontestável que o termo “para” designa a destinação da embalagem e esta, muitas vezes, não pode contemplar, por sua característica intrínseca ou extrínseca, diferenciações substanciais capazes de individualizar o uso à destinação indicada pela nomenclatura.

A 3ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado assim está disposta:



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

“3. Quando pareça que 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. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Não como negar que a descrição de “embalagem para alimentos” dá aos sacos plásticos uma característica mais específica que a simples posição de “sacos plásticos”, pois estes últimos tornam-se genéricos face à função específica dos primeiros.

No embate das normas levantadas, quais sejam o princípio da seletividade face à essencialidade, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e a descrição veiculada pelas posições em comento, há que se reconhecer que a destinação revela fundamental importância na solução deste caso.

Ocorre que uma eventual prova de que a destinação não atendida não foi produzida pela fiscalização, aliás as provas colacionadas nos autos indicam justamente no sentido contrário, ou seja, que a



Processo : 10980.001966/94-30
Acórdão : CSRF/03-03.118

destinação não foi desvirtuada, tendo sido atendida a especificidade da classificação adotada.

Diante de tais considerações e fundamentos, **JULGO IMPROCEDENTE** o Recurso Especial da Procuradoria.

Sala das Sessões, Brasília, 14 de agosto de 2000


NILTON LUIZ BARTOLI

Processo nº : 10980.001966/94-30
Acórdão nº : CSRF/03-03.118
Recurso nº : RP/202-0.143
Sujeito Passivo: MILPLAST EMBALAGENS LTDA

DECLARAÇÃO DE VOTO

CONSELHEIRO HENRIQUE PRADO MEGDA

Muito embora concorde com os questionamentos de ordem tributaria arguidos pelo ilustre conselheiro relator, entendo também, no entanto, que estes temas devem ser solucionados na esfera normativa, vez que refogem à competência do contencioso administrativo.

Por outro lado, o entendimento de classificação fiscal adotado pela autoridade tributaria é impecável, em perfeita consonância com as Regras Gerais Interpretativas do Sistema Harmonizado e com amplo respaldo nas Notas Explicativas do referido Sistema.

Por ser este o meu posicionamento, já expresso em inúmeros julgados desta Colenda Câmara Superior e da E Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Brasília – DF, em 14 de agosto de 2000


HENRIQUE PRADO MEGDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10980.001966/94-30
Recurso nº : RP/202-0.143
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : MILPLAST EMBALAGENS LTDA
Acórdão nº : CSRF/03-03.118

DECLARACAO DE VOTO

CONSELHEIRA MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ

Apesar de o ilustre relator entender 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 é feita para fins de aplicação de alíquota do IPI, e tal tributo, conforme norma constitucional, tem como característica especial ser seletivo, em função da especialidade da mercadoria.

Devem ser, portanto, harmonizadas sistematicamente, no caso, 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.

Conforme decisão judicial já proferida sobre caso análogo: "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" (Apelação Cível nº 89.01.029570-BA).

No meu entender, se não se levar em consideração a destinação dos bens ora analisados, para fins de classificação tarifária o IPI, o princípio da seletividade do tributo estará sendo violado, já que deixar-se-á de classificar os bens

Processo nº : 10980.001966/94-30
Recurso nº : RP/202-0.143
Acórdão nº : CSRF/03-03.118

em seus itens específicos, vinculados à sua destinação, para classificá-los em item genérico, não próprio para as embalagens em questão.

Pelo exposto, meu voto é no sentido de ser negado provimento ao recurso da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Brasília, 14 de agosto de 2000



MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ