



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27/05/1998
C	Voluntário
C	Rubrica

Processo : 10980.008715/94-68

Acórdão : 202-09.246

Sessão : 10 de junho de 1997

Recurso : 98.119

Recorrente : MACROPLASTIC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

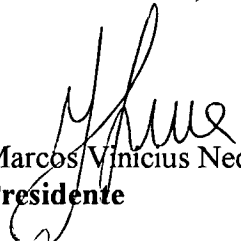
2.º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RECURSO Nº 98.119
C	EM 03 de junho de 1997
C	Procurador de Faz. Nacional

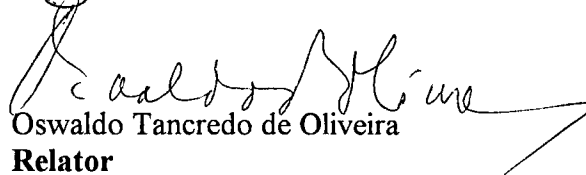
IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Sacos plásticos - Com dizeres que vinculam sua destinação à embalagem para produtos alimentícios: classificam-se no Código 3923.90.9901, sujeitos à alíquota zero. Devem ser excluídos do levantamento e da exigência os produtos assim caracterizados, conforme voto. Recurso provido em parte, inclusive para excluir os encargos da TRD no período anterior a 1º/08/91 e para reduzir a multa, nos termos do voto do relator.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MACROPLASTIC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, inclusive para excluir os encargos da TRD no período anterior a 1º/08/91 e para reduzir a multa, nos termos do voto do relator.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges e Marcos Vinicius Neder de Lima, quanto à classificação dos sacos plásticos. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Cabral Garofano, Helvio Escovedo Barcellos e Antonio Sinhiti Myasava.

/OVRs/AC/



Processo : 10980.008715/94-68

Acórdão : 202-09.246

Recurso : 98.119

Recorrente : MACROPLASTIC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

RELATÓRIO

O presente recurso está retornando a esta Câmara depois de cumprida a diligência que solicitamos, ao ensejo de sua apreciação e julgamento na Sessão de 24 de setembro de 1996, quando o relatamos conforme Relatório de Voto de fls. 211, que a seguir transcrevo e leio.

“Intimada, preliminarmente, a descrever os produtos de polietileno a que dá saída e objeto de sua industrialização e vendas, diz que se trata de películas de polietileno, em tiras, picotadas, para uso específico na embalagem de alimentos, que são impressas com os respectivos dizeres (amostras anexas) ou lisas e que, em função de serem vendidas em tiras, em forma de rolos, estão sendo classificadas na posição 3920.10.0199, e, como tal, isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados, como também poderiam ser classificadas na posição 3923.90.9901, com alíquota zero. Acrescenta que, na dúvida de qual dos dois fatos é preponderante e como a opção não representa prejuízo de pagamento do imposto, a empresa vem classificando na primeira opção acima mencionada.

A declaração está instruída com a detalhada descrição de cada um dos produtos, bem como com diversas amostras dos mesmos, às fls. 10 a 28, e também uma alentada relação das notas fiscais de vendas, com todos os elementos, inclusive destinatários, que são supermercados, panificadoras, açougues, etc. (fls. 33 a 58).

Depois dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, sobre o crédito tributário que entendeu devido, segue-se o auto de infração e a descrição dos fatos que o ensejaram.

No termo em questão, está dito que o estabelecimento industrial em causa promoveu a saída de produtos tributados sem destaque do imposto, por descrever o produto de forma incorreta, como “películas de polietileno picotadas”, quando, na realidade, dava saída a “sacos plásticos”, deixando, dessa forma, de lançar e recolher o IPI.

 2



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

Referindo-se à resposta à intimação quanto à descrição dos seus produtos, a que nos referimos inicialmente, diz que os mesmos devem ser classificados na posição 3923.21.0100, pois trata-se de sacos plásticos e, ainda que se destinem a embalagem de produtos alimentícios, essa posição 3923.21.0100 é mais específica do que a posição 3923.90.9901 (para produtos alimentícios), invocando, para tanto, o **PN-CST n. 14/86**, o qual deixa claro que os sacos plásticos, "ainda que próprios para o acondicionamento de produtos alimentícios, classificam-se na posição 3923.21.0100.

Na sua alentada impugnação, a atuada empresa ênfase à dúvida sobre a correta classificação, sempre destacando o fato de que os produtos são películas de polietileno, em forma de sacos, mas também com dizeres que os vinculam aos produtos alimentícios a que se destinam.

A decisão recorrida acata o entendimento da fiscalização e decide, conforme consubstanciado em sua ementa, pela classificação dos produtos como sacos plásticos, da posição 3923.21.0100, "mesmo que contendo indicações que os tornem reconhecíveis como próprios para produtos alimentícios."

O recurso da recorrente, além de contestações de outra ordem, no particular, pugna pela classificação como películas de polietileno, isentas do IPI, ou sacos plásticos para produtos alimentícios.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, conhecido é o posicionamento desta Câmara, quanto à classificação dos produtos em questão, entre as três já referidas posições, um posicionamento também sabidamente divergente.

Entendo, em face dessa peculiaridade, que os autos não fornecem elementos suficientes no sentido de que uma posição vitoriosa possa ser aplicável, no sentido de ser executada, em termos de quantificar o crédito tributário que eventualmente venha a ser exigido.

Feitas essas considerações, voto, em preliminar ao mérito, pelo retorno dos autos à repartição de origem, para que, em diligência junto ao estabelecimento da recorrente, à vista dos demonstrativos de fls. 33 a 58, sejam levantados separadamente, com o respectivo valor, os sacos saídos do estabelecimento já com dizeres impressos, conforme amostras anexas à fls. 09 a 28, descrevendo, outrossim, as características dos demais produtos.

Desse levantamento deve ser dado ciência à recorrente, para que se pronuncie, querendo, mas exclusivamente quanto ao levantamento e descrição dos produtos."

 3



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

Cumprida a diligência, seu resultado se acha informado às fls. 280/281, instruída com os elementos ali indicados, conforme leio, para esclarecimento do Colegiado.

Efetivamente, conforme declarado na dita informação, dela constam os novos valores relativos ao crédito tributário exigido pelas saídas dos sacos plásticos sem impressão e aos sacos plásticos com dizeres impressos como destinados à embalagem de produtos alimentares.

Intimada a tomar ciência do levantamento, para pronunciar-se exclusivamente quanto ao nele contido, a recorrente o fez nos termos em que leio às fls. 284/285.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'RHS'.



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Rememorando os fatos, anteriores ao pedido de diligência, vimos que a ora Recorrente classificava os seus produtos (sacos plásticos) no código 3920.10.0199, como películas de polietileno, isentas do imposto, ou no código 3923.90.9901, embalagens para produtos alimentícios, alíquota zero, estes quando continham dizeres que os caracterizavam como tais.

Entendeu a fiscalização que tais produtos, indistintamente, se classificavam no código 3923.21.0100, como "sacos, exceto os postais", passando a exigir o imposto, fato que constitui a razão do litígio em causa.

Como o levantamento fiscal foi feito globalmente, sem distinção das características acima mencionadas, e tendo em vista o entendimento desta Câmara a respeito, foi solicitada a separação para eventual quantificação do crédito tributário.

Isto posto, passo a invocar os reiterados pronunciamentos desta Câmara a respeito dessa questão.

Releio e transcrevo, para o Colegiado, um de nossos pronunciamentos sobre a matéria, consubstanciado no voto proferido no Recurso nº 95.845 (Acórdão nº 202-07.967):

“A propósito dessa questão da classificação fiscal das embalagens para produtos alimentícios, bem como das embalagens para produtos farmacêuticos, diga-se, preliminarmente, que, com o propósito de desonerar o produto final a que se destinam ditas embalagens (produtos alimentícios e produtos farmacêuticos), foram instituídos dentro da posição 39.23 (“artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos...”, etc.) e, nesta, dentro do item 99 (“outros”), os subitens específicos 99.01 - “embalagens para produtos alimentícios” e 99.02 - “embalagens para produtos farmacêuticos, para lhes atribuir a alíquota específica zero.

Todavia, não obstante o dito propósito, quer o voto minoritário desta Câmara, reiteradamente, frustrar dito objetivo, a pretexto de que ditos produtos encontram classificação mais específica" (!) no código 3923.21.0100 “sacos, exceto os postais”, mediante aplicação da Regra Geral de Interpretação da NBM, nº 3, “a” (“a posição mais específica terá prioridade sobre a mais genérica”).



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

E note-se que dita minoria persiste nesse entendimento, ainda quando (como no caso das embalagens plásticas para produtos alimentícios) ditas embalagens já são previamente rotuladas no estabelecimento fornecedor, com dizeres impressos inteiramente vinculados aos produtos alimentícios a que se destinam, sem qualquer possibilidade de se lhes emprestar destino diverso.

Para não nos alongarmos mais nessa questão, os votos a seguir transcritos e que se ajustam fielmente à hipótese dos autos, espelham também com fidelidade o entendimento da maioria, por isso que os transcrevemos na íntegra, como partes integrantes do presente voto.

Preliminarmente, o voto constante do Acórdão nº 202-07.943.

“Verifica-se pelo Termo de Intimação que inaugura o presente (fls. 01), que o autuante, entre outras providências, intimou a recorrente a “discriminar cada uma das embalagens empregadas em cada um dos produtos relacionados no item I, separando-os por tipo, capacidade, material e quaisquer outras características distintivas (ex.: rolha, tampa plástica, rótulo, saco plástico, saco de papel, etc.)”.

De posse desses elementos e realizada a fiscalização que ensejou o presente, declara, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 15), ao descrever os produtos objeto do litígio que estes são: “pote de plástico, para acondicionar leite e chocoite”; “pote de PVC cristal para acondicionar óleo” (diga-se que se trata de óleo alimentício); e “pote de plástico HDPE/BR, vendidos para LPC Indústrias Alimentícias S/A”. Diz mais que a fiscalizada classifica esses produtos na posição 3923.90.9901, embalagens para produtos alimentícios”, segundo o texto dessa posição, quando a classificação correta é 39.23.30.0000, “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, também segundo o respectivo texto.

O autor do feito e a decisão recorrida invocam, para defenderem essa última classificação, pronunciamentos da administração (PNs nºs 04/77 e 09/86; Pareceres CST nºs 725/89 e 742/8).

Tais pronunciamentos, todos eles, invocam para tanto a RGI 3ª “a”, pela qual “quando pareça que uma mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições” ... “a) a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica”.

 6



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

Dizem mais os citados pronunciamentos, referindo-se às embalagens, entre outras, para produtos alimentares.

“... não estão se referindo a destinação do produto, mas sim à suas características intrínsecas que os tornem próprios para acondicionar”... aqueles produtos (PN-04177, item 08, também invocado, aliás, pela Recorrente);

“Incluem-se na subposição 3923.30 todas as garrafas (vasos com gargalo estreito), independentemente do tamanho (garrafão ou frasco), bem como os demais recipientes de plástico que possuam gargalo, mesmo roscado, que são considerados, para efeitos de classificação, como semelhantes a garrafas” Parecer CST 742/89;


“... entretanto, os frascos e as bisnagas, mesmo contendo indicações que se possam reconhecer como próprios para produtos farmacêuticos... deverão ser enquadrados sempre, por aplicação da RGI 3ª “a”, nos seus respectivos códigos (PN-CST 04/77, item 08).”

Pois bem: mesmo em termos da citada regra RGI 3ª “a”, que é, como vimos, o fundamento da decisão, mas, sobretudo, precisamente em virtude dessa regra é que entendo que, no caso dos autos, a posição adotada pela Recorrente, como “embalagens para produtos alimentícios” é mais específica do que o pretendido pela decisão recorrida, “garrafas, garrafões, frascos e artigos semelhantes”.

Basta essa expressão final “artigos semelhantes”, como abrangente de todos os tipos de garrafas, garrafões e frascos, para se tipificar o caráter genérico dessa posição.

E note-se que, no caso dos autos, o autuante, embora designando como “potes” no Termo de Verificação, somente na contestação à impugnação e depois desta, passou a designá-los como semelhantes a garrafas, para justificar sua classificação.

Mesmo com toda a abrangência que se empreste à expressão “semelhantes”, parece-me que os “potes” não podem ser incluídos entre os assemelhados de “garrafas, garrafões e frascos, da citada posição 3923.30.0000, pretendida pela decisão recorrida.

 7



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

Note-se mais que o variado elenco de recipientes assim nominalmente citados na tabela (garrafas, garrações, frascos, caixas, caixotes, engradados, sacos, bisnagas, bolsas e cartuchos) praticamente esgotam os tipos nos quais se podem embalar, entre outros, os produtos alimentícios e farmacêuticos.

Vale dizer que, a adotar-se o ponto de vista da decisão recorrida e o seu fundamento, as posições referentes a “embalagens para produtos alimentícios” ou “embalagens para produtos farmacêuticos” passarão a ser letra morta na tabela.

Até porque, conforme diz o Parecer CST nº 742/89, invocado na decisão, ainda que aqueles continentes “sejam reconhecidamente destinados a embalar produtos farmacêuticos ou alimentícios”.

Mas não é tudo.

Não é preciso enfatizar que a criação desses subitens especiais (produtos alimentícios e produtos farmacêuticos), para lhes contemplar com a alíquota zero, teve o propósito de desonerar do IPI os referidos produtos, atendendo o critério da essencialidade e, com isso diminuir-lhes o custo.

Reitero, por fim, para me ater às regras de classificação já invocadas, que a posição “embalagens para produtos farmacêuticos” ou “embalagens para produtos alimentícios” é bem mais específica do que os recipientes nominalmente citados... e semelhantes, destinados que são à embalagem de qualquer tipo de produto.

Por essas razões, voto pelo provimento do recurso.”

Por outro lado, pronunciando-se a respeito dessa mesma matéria, a Egrégia Primeira Câmara deste Conselho adotou, por unanimidade, o voto da Conselheira Selma Salomão Wolszczak, conforme faz certo o Acórdão n' 201-69.560, cuja substância reproduzimos a seguir.

O Acórdão em questão tem a seguinte ementa:

“IPI - Embalagens para alimentos, de matéria plástica artificial. Classificam-se na posição própria dessas embalagens, e não nos códigos relativos a películas, sacos ou outros estipulados sob o critério

8



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

de formato. Conceito de embalagens, para fins de classificação no código 3923: é o produto concebido e fabricado para isolar e proteger o conteúdo indicado no subitem correspondente, não sendo suficiente para caracterizá-la a mera impressão de dizeres e imagens. Recurso provido.”

Seguem-se tópicos substanciais do referido acórdão, conforme também transcrevemos:

“No caso, trata-se de bens produzidos com películas de polipropileno em especificações próprias para uso em alimentos, fornecidos impressos com imagens e dizeres relativos ao bem que visam acondicionar, produzidos sob encomenda do adquirente e por este inquestionadamente utilizadas no acondicionamento de produtos alimentares de seu comércio, etapa em que esse invólucro é inteiramente vedado e o alimento isolado.

Pretende a Fazenda que esses continentes sejam classificados como “sacos”.

Não vejo entretanto a razão dessa pretensão.

Tecnicamente, tem-se que na posição 3923 estão os “artigos de transporte ou de embalagem”, o que por si só indica que a embalagem aí considerada não é continente destinado a simples transporte. De outra forma se estaria atribuindo redundância à norma legal, e por isso mesmo se estaria extraindo qualquer sentido à expressão “ou de embalagem”.

Ora, é curial que a diferença primordial entre a embalagem e o artigo de transporte é o característico isolamento do conteúdo que através dela se obtém, no objetivo precípuo de proteção e preservação. Com efeito, é claro que a embalagem, embora útil ao transporte, caracteriza-se principalmente pela forte presença do isolamento total do conteúdo, o que a distingue e define, e está iniludivelmente exposto texto da TIPI, posição 3923 (“artigos de transporte ou de embalagem”).

Ainda pelo exame técnico da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, posição 3923, vemos claramente que essa classificação obedece a dois critérios distintos: 1) a característica física e 2) o seu uso ou destino.

De fato, ali estão especificadas posições próprias para todos os tipos de continentes de matérias plástica segundo seu formato: caixas, caixotes



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

engradados e materiais semelhantes no subitem 10; sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos no subitem 2; garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes no subitem 30; bobinas, carretéis e suportes semelhantes no subitem 40.

Na mesma posição 3923 encontra-se também, a especificação de posições próprias para continentes de matérias plásticas segundo seu destino: vasilhame para transporte de leite, no subitem 90.01; canudos ou minitubos para acondicionamento de sêmen animal no subitem 90.02; embalagens para produtos alimentícios no subitem 90.9901; embalagens para produtos farmacêuticos no subitem 90.9902 e embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos no subitem 90.9903.

É assim incontornável que a posição 3923 abrange designadamente os artigos para transporte e para embalagem, indicando por isso a diferença fundamental entre uns e outros. Inequivoco, ademais, que essa posição classifica os bens, em seus primeiros subitens, pelos critérios de formato e, nos códigos finais, pelo critério de destinação. Quando elenca segundo o formato, nos subitens iniciais, abrange indistintamente os bens de transporte e de embalagem. Quando aponta, nos códigos finais da posição, produtos discriminados pelo uso, alcança apenas as embalagens e, dentre estas, as destinadas à preservação de coisas específicas, que elenca.”

É incontornável, diante dessa sistemática, que as últimas posições são mais específicas que as primeiras para os produtos que se caracterizem como destinados exclusiva e precipuamente à embalagem de alimentos.

Ainda no mesmo voto acentua a ilustre Conselheira:

“Mais, observo que a lei atribuiu alíquota zero para os códigos que discriminam essas embalagens para alimentos e para produtos farmacêuticos exatamente em função da essencialidade desses conteúdos, e pois indicou claramente que nesse código se contém as embalagens normalmente utilizadas nos bens dessa espécie (formatos de frascos, flaconetes, sacos, etc). Esse tratamento benévolo não comporta outra interpretação.

Desta maneira, os bens que, por suas características gerais cabem nos primeiros subitens da posição, mas portam também características



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

capazes de evidenciar que se destinam exclusivamente a embalar os produtos indicados nos códigos sinais, têm descrição mais específica nestes. Em primeiro lugar porque nestes cabem apenas as embalagens (bens destinados a isolar e preservar o conteúdo); em segundo porque dentre estas somente alcança as destinadas a conteúdos específicos; em terceiro porque há vinculação e coerência entre a norma de nomenclatura e a de tributação, quando uma abre posição específica para as embalagens de produtos essenciais e a outra atribui a essa posição a alíquota zero, revelando assim de forma inequívoca o conteúdo e o alcance desse código.

Entendo, à vista de todos esses motivos, que se coubesse a dúvida entre as posições que designam caixas, sacos, frascos e as que designam embalagens para produtos de determinadas espécies, a questão deveria ser dirimida em favor destas, pelo recurso à regra 3.a, que comanda a escolha do código que descreve mais especificamente o bem Tudo, evidentemente, desde que esteja inequívoco que o produto a ser classificado foi concebido, fabricado e fornecido para embalar (isolar inteiramente) aqueles específicos bens." (nossos os grifos)

E prossegue:

"De nenhuma maneira teria sentido abrir duas novas posições para as "embalagens para alimentos" e as "embalagens para produtos farmacêuticos" e ali alocar apenas os continentes de forma extravagantes e inusitadas, que não caibam entre caixas e semelhantes, sacos e semelhantes, garrafas e frascos e semelhantes, e que não são, pois, as embalagens normalmente utilizadas no acondicionamento desses bens. Menos sentido ainda teria a atribuição de alíquota zero exatamente para essas embalagens de exceção. Devo aliás assinalar que realmente não alcanço identificar quais os bens que caberiam nesse código, de sorte que refiro-me a esses recipientes extravagantes como mera lucubração teórica.

No caso aqui em julgamento trata-se de bens encomendados pelo recorrente, e destinados à embalagem de produtos alimentares de seu comércio. Esses bens são obviamente concebidos e fabricados para uso exclusivo nesse acondicionamento, portanto desde a saída da fábrica, as características comprobatórias desse fato: 1) são produzidos com material próprio para o contato contínuo com alimentos; 2) contém impressas imagens e dizeres que identificam a natureza e as especificações do



Processo : 10980.008715/94-68
Acórdão : 202-09.246

alimento a ser nela acondicionado; 3) são concebidos e fabricados para isolar e envolver inteiramente o alimento em parcelas fechadas, caracterizando-se portanto como embalagens (invólucros integrais).”

Adotamos o entendimento constante no referido voto, e damos provimento ao recurso.”

Invocados esses precedentes, temos que, no caso dos autos, foram arrolados em levantamento distinto os sacos plásticos com dizeres impressos que vinculam sua destinação à embalagem de produtos alimentícios, produtos esses que, nos termos dos pronunciamentos invocados e transcritos, entendemos estarem classificados, no código 3923.90.9901, como embalagem para produtos alimentícios.

Assim sendo, esses produtos, que se acham discriminados no “auto de infração” de fls. 279 (resultante da diligência), devem ter o seu montante, o respectivo imposto e outros acréscimos excluídos da exigência, visto que se acham sujeitos à alíquota zero.

Voto, pois, pelo provimento parcial do recurso para excluir da exigência os valores mencionados no parágrafo supra; e, na parte remanescente, reduzir a multa para 75% e excluir a TRD.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA