MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º C C	PUBLICADO NO D. O. U. De 08 / 06 / 1995 Rubrica

Processo nº 10980.009125/92-18

Sessão nº: 19 de outubro de 1994 ACORDÃO nº 202-07.145
Recurso nº: 96.112
Recorrente: FARNAPLAST INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA.
Recorrida : DRF em Curitiba - PR

IPI - I) PROCESSO FISCAL: eleição da esfera judicial implica desistência da esfera administrativa: não se toma conhecimento do recurso, nessa parte. II) QUEBRA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO: contestadas pelo contribuinte, se não aceita pela autoridade julgadora, deve esta adotar o procedimento previsto no art. 344 do RIPI/82. **Nulidade da decisão. Recurso provido nessa parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FARNAPLAST INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I - **por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso,** na parte relativa à classificação dos produtos constantes do item 1 do Auto de Infração, por ter a recorrente ingressada na esfera judicial; e II - **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso** quanto ao item 2 do Auto de Infração, para anular a decisão de primeira instância e adoção de normas do procedimento previsto no art. 344 do RIPI/82. Vencidos os Conselheiros Elio Rothe e José Cabral Garofano. Fez sustentação oral, pela recorrente, o patrono Dr. Bento C. Andrade Filho.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 1994.

Helvio Escovedo Barcellos - Presidente

Osvaldo Tancredo de Oliveira - Relator

Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE 19 JAN 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

/ovrs/

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10980.009125/92-18

Recurso nº: 96.112
Acórdão nº: 202-07.145
Recorrente: PARNAPLAST INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA.

R E L A T O R I O

No Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 66, as denunciadas irregularidades contra a firma acima identificada se acham descritas conforme resumimos a seguir:

1 - Saídas de produtos do estabelecimento sem lançamento do imposto, em virtude de erro na classificação fiscal do produto. A fiscalizada deu saída do produto discriminado nas notas fiscais como "embalagem plástica", classificando-o, até 15 de julho de 1991, na Posição 3923.21.01.00, como "sacos plásticos", alíquota de 15%. A partir de 15 de julho de 1991, passou a adotar, em relação aos sacos com indicações para embalagem de produtos alimentares, a Posição 39.23.90.99.01, alíquota zero. Tais produtos devem ser classificados na TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, corretamente, na Posição 39.23.21.01.00, de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e a Regra Geral Complementar (RGC), por se tratar de posição mais específica. Assim, a partir de julho/91, a fiscalizada passou a classificar o produto incorretamente, deixando de lançar o imposto nas notas fiscais, motivo pelo qual foi procedido o levantamento do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, conforme relação anexa, de fls. 73 a 94, parte integrante do referido termo.

1.2 - Dentro desse mesmo item, diz o citado termo que a fiscalizada também classificou incorretamente e deixou de lançar imposto sobre as saídas de película de polipropileno, da Posição 3920.20.0199, alíquota de 12%, sendo de ressaltar que existe isenção do IPI para as películas de polietileno, da Posição 3920.10.0199. As notas fiscais e os valores tributáveis, relativas às saídas de película de polipropileno, estão relacionadas a fls. 94.

2 - Saídas de produtos do estabelecimento industrial, sem emissão de notas fiscais. Essa denunciada irregularidade, conforme o citado termo, foi apurada mediante levantamento da produção em confronto com a produção registrada com base nos elementos constantes da Declaração de Informações do IPI (DIPI/89), documento anexo, elementos estes confirmados nas notas fiscais de entrada, saída e Registro de Inventário. Os cálculos da produção, da diferença encontrada e do valor tributável se acham seqüencialmente demonstrados nos Quadros Demonstrativos nºs I a IV.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

No Auto de Infração de fls. 107, a exigência relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados é formalizada, com discriminação dos valores exigidos, a título de IPI, TRD, juros de mora e multa proporcional, com indicação dos dispositivos dados como infringidos e nos quais se fundamenta a exigência, inclusive ônus moratórios e multa, do regulamento do referido imposto, aprovado pelo decreto nº 87.981/82 (RIPI/82) e legislação específica, sendo que a multa proposta é a do inciso II do art. 364 do citado regulamento.

Em extenso arrazoado, que sintetizamos, a autuada impugna a exigência, tempestivamente.

No que diz respeito à classificação fiscal dos sacos plásticos, ou das embalagens (como quer a impugnante), começa esta por declarar que, diante da impossibilidade de inserir-se no próprio produto alimentício uma série de dados e informações requeridas pela legislação, de também diretamente nele consignar-se o seu peso, período de validade e outros informes - necessários à identificação do produto e ao melhor uso pelo consumidor - a solução é fazê-lo na embalagem.

Assim, a embalagem passa a ser elemento integrante do produto, não só para protegê-lo, como para suprir as deficiências do próprio produto. O produto só se completa com tal embalagem, porque nele é que se contém as indicações, declarações atestações e informações legalmente exigidas, ou necessárias ao seu uso adequado e seguro.

A partir dessas premissas, diz que é por isso que tais embalagens não podem ser confundidas com sacos ou com películas de polipropileno, como quer o autuante - e tece longas considerações em torno das características dessas embalagens, que protegem e rotulam o produto e que já saem do estabelecimento que as confeccionou com inconfundível vinculação ao produto que vai embalar e também ao produtor e adquirente - sem qualquer outra destinação.

Passa a seguir em revista ao critério legal de interpretação para a classificação fiscal na tabela, com transcrição do texto correspondente.

Diz que é fora de dúvida que, à regra geral de número 3, a tipificação das embalagens em causa só pode ser a do Código 3923.90.9901. E que, em se tratando de posição mais específica (embalagem para produtos alimentares), afasta ela a geral (sacos, exceto postais e película de polipropileno). E tece considerações em torno do caráter mais específico das ditas embalagens, em relação ao genérico dos sacos, que se prestam a variados fins.

E prossegue dizendo que, mesmo se por absurdo assim não fosse, seria então de se invocar a regra 3-c, que manda classificar a mercadoria na posição em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração, que seria ainda adotada pela impugnante.

Diz mais que ainda que rejeitada essa hipótese, a aplicação da regra 5-b conduziria a idêntico resultado. É que as embalagens para produtos alimentícios, porque, por imposição legal, devem conter dados relativos aos produtos nos invólucros, só podem ser do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. E, como também se sabe, não são elas suscetíveis de utilização repetida, a regra "5-b", em tais casos, giza que as embalagens sejam classificadas "de acordo com a classificação das próprias mercadorias que embalam". E esse critério conduz, igualmente, ou à não-tributação (como alimento) ou à alíquota zero.

Conclui, quanto a esse item que, qualquer que seja o caminho tomado, a conclusão é apenas uma: as embalagens para produtos alimentícios só podem ser classificadas na Posição 3923.90.9901, em respeito aos critérios legais invocados; e a esta posição corresponde a alíquota zero. Se as embalagens seguirem a classificação dos produtos que as involucram, ou não há tributação (esses produtos não são tributados), ou também são tributados à alíquota zero.

No que diz respeito ao item 2 da denúncia fiscal (diferenças apuradas em levantamento da produção), diz que o levantamento em questão como método indiciário, por excelência, de apuração de débitos, exige a produção de provas concretas e exuberantes. Meras suposições não bastam.

Acrescenta que o levantamento fiscal, no caso, elaborado em época distinta daquela em que as operações e a produção foram realizadas, não é consentânea com a realidade, mormente em seu resultado final, com ênfase às entradas, saídas e quebra no processo produtivo. os volumes obtidos pela impugnante foram completamente diferentes e sequer considerados pela fiscalização.

Diz que a Fazenda, em atividade vinculada e privativa (art. 142 do CTN), para a lavratura de auto de infração, deve apontar as falhas escriturais do contribuinte, esclarecer pontos de contradição, identificando-os isoladamente e descrevendo porque assim procede.

Não adotado esse rito, o lançamento de ofício corre o risco de ser anulado, por vício insuperável de origem, o que parece ser rigorosamente o caso dos presentes autos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

Em torno dessas premissas, contesta o levantamento efetuado, sem elementos de prova, cujo ônus, no caso, é integralmente da Fazenda, mormente nos casos em que uma revisão precipitada impõe à impugnante a satisfação de um crédito tributário ficticio, revestido de conteúdo de fraude, circunstância que não se presume e decorre de prova.

Acrescenta que a inversão do ônus da prova não se concretiza em procedimentos deste jaez, porquanto não há como a impugnante contrapor argumentos em resposta, à vista de que inexiste conclusão razoável e sustentável da imposição que lhe é feita.

No caso vertente, a impugnante não deparou, em todo o conteúdo da peça vestibular e do demonstrativo que a acompanha, nenhuma fundamentação, sequer frágil, muito menos sólida, sobre motivos que tenham levado ao resultado alcançado, inclusive, e principalmente, no que concerne ao volume atribuido como quebra no processo de produção.

Depois de desenvolver considerações em torno das quebras, contestando a que foi adotada no levantamento, por um critério que diz ser completamente aleatório e falho, especialmente no que diz respeito às aparas, que não têm diretamente nenhuma relação com o processo de produção. Os índices de quebras foram simplesmente jogados no demonstrativo de levantamento fiscal como único propósito de atribuir - no papel - um hipotético resultado, merecendo veemente repulsa e desconsideração, cabendo ao autuante a demonstração inequívoca dos percentuais apontados, sob pena de ser decretada a nulidade, "ab initio", do feito.

Diz que as irregularidades do procedimento, inobstante, não se esgotam somente nesse ponto.

Passa, então, a contestar os volumes apontados em cada demonstrativo, onde diz que foram afastados dos quadros de fechamento 376 mil quilos de aparas, conforme pretende demonstrar numericamente, nesse e em outros demonstrativos.

Por fim, também contesta com veemência, a aplicação do índice TRD, como pretendido no levantamento, pelas razões que alinha, já conhecidas desse Colegiado.

Pede o cancelamento integral do auto de infração.

Seguem-se por cópias, anexadas pelo autuante, o PN-CST nº 14/86 e IN-SRF nº 28/82, sobre a classificação fiscal de "artigos de embalagem de matéria plástica artificial" e sobre

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

o "entendimento da administração fiscal quanto às embalagens para ovos e outros produtos alimentares", respectivamente.

Pronuncia-se o autor do feito, na informação fiscal de fls. 128 e seguintes, o qual, depois de analisar os argumentos da autuada, no que respeita à classificação fiscal (sacos plásticos ou embalagens), diz, quanto ao caráter mais específico (regra 3a), que os sacos estão dentro do conceito geral de embalagens, entretanto, quis o legislador separá-los do geral e colocá-los numa posição mais específica, citando-os nominalmente na tabela de incidência em uma outra posição.

Os sacos estão enquadrados em dois itens, "sacos e malotes postais" e "sacos exceto postais". Diante dessas duas únicas separações, independe a que finalidade se destinem tais sacos, quer sirvam para embalar produtos alimentícios, ou qualquer outra mercadoria, classificam-se na Posição 3923.21.0100, alíquota de 15%.

Quanto à invocação da regra nº 5 (classificação de acordo com as próprias mercadorias que envolucram), isso quer dizer que embalagens vendidas para uma fábrica de massas seriam classificadas como tais, e assim por diante. Na verdade, as embalagens a que dá saída a impugnante são desprovidas de qualquer mercadoria.

Finalmente, no particular, embora declare a impugnante não dever obediência a pareceres ou atos administrativos, diz que, quando anexou o PN-CST nº 14/86 e a IN-SRF nº 28/82, tais atos trataram do assunto referente a classificação de mercadorias, relativo a embalagens de matéria plástica e o fizeram com base nas Regras Gerais Interpretativas e Regra Geral Complementar.

No que diz respeito ao levantamento por elementos subsidiários, diz que, ao contrário do que afirma a impugnante, não se trata de meras suposições, pois foram extraídos do documentário fiscal da empresa e da Declaração Anual do IPI, entregue à SRF. Tais elementos foram conferidos e confrontados com as notas fiscais de entrada, de saída e os estoque com o Livro Registro de Inventário.

De posse desses elementos, foi procedido o cálculo da produção, onde se constatou a diferença apurada, sobre a qual foi exigido o tributo.

Quanto às quebras, diz que, observando o processo produtivo, as quebras no processo de extrusão eram irrelevantes para o cálculo da produção e, assim mesmo, foi considerada uma quebra de 2% da matéria-prima, normalmente admissível no processo de industrialização.

A maior quebra era resultante das aparas, no processo de corte, mas como as aparas são tributadas pelo IPI, elas devem ser controladas e movimentadas com notas fiscais, o que não foi feito.

Finalmente, no que diz respeito ao encargo da TRD, diz que a cobrança está de acordo com o art. 3º, parágrafo único e art. 9º da Lei nº 8.177/91, c/c o art. 30 da Lei nº 8.218/91.

Pede a manutenção integral do feito.

Segue-se a determinação de uma diligência junto ao estabelecimento da autuada, para providenciar a anexação ao feito de amostras dos produtos sobre que versa a classificação fiscal — o que é cumprido, com a juntada a fls. 136.

A decisão recorrida, depois da descrição dos fatos, invocando os elementos constantes dos autos, manifesta-se de acordo com a informação fiscal, por nós relatada, declarando, quanto ao índice de quebras, que o autuante obedeceu ao usualmente adotado e admitido, ou seja, 2% mais o que foi dado saída como "aparas".

Indefere a impugnação e mantém a exigência, em todos os seus termos.

Ainda inconformada, a autuada apela tempestivamente para este Conselho, em sucinto recurso, conforme relatamos a seguir.

Depois de invocar a decisão recorrida, com reprodução de sua ementa, contra a mesma se insurge, declarando que, antes, pede atenção deste Conselho, para a circunstância de que está buscando proteção e acolhida judiciais para as suas razões de proceder.

Diz que tal providência foi acionada com vistas a uma das vertentes em que se desdobra o procedimento

administrativo-fiscal, referindo-se à matéria concernente à classificação fiscal, a que cita o item 1 do Termo de Verificação, já relatado.

Reitera que o procedimento da Fazenda não pode prosperar; que produz embalagens plásticas "para" acondicionar produtos alimentícios, sob a forma de sacos e sob a forma de filmes técnicos impressos, que caracterizam exclusivamente esta "finalidade". E por isso as classifica em Código da TIPI, para o qual a alíquota incidente é zero, como vem demonstrando desde a inicial.

Acrescenta que, quem vai dizer o direito sobre esta questão é o Poder Judiciário, suscitado mediante ação declaratória de exigibilidade do IPI à alíquota zero.

Nesse passo, identifica os dados da propositura judicial (protocolo, data e juízo), também com anexação de cópia do rosto da referida medida. E diz que, por isso, é recomendável sobreestar o julgamento deste contencioso administrativo até a sentença definitiva prolatada no âmbito judicial.

Mas diz que tal medida não há de ser interpretada como renúncia ao direito de recurso, posto que a medida judicial intentada visa à declaração da exigência (trata-se de ação declaratória) do crédito a uma adequada classificação fiscal, hipótese em nada confundível com a regra posta no art. 38 da Lei nº 6.830/80, sobre a discussão judicial da dívida ativa, que transcreve, cujo parágrafo único declara que a propositura das medidas judiciais referidas no "caput" importa "em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

No que se refere ao item 2 do Termo de Verificação (diferenças apuradas no levantamento da produção), no qual se imputa à recorrente a presunção de saídas sem emissão de notas fiscais. Diz, quanto a esse item, que, mesmo admitida tal saída, **ad argumentandum**, há que se ter o critério de afastar a exigência de crédito tributário, no que se refere àquelas saídas representadas por embalagens plásticas para acondicionar produtos alimentícios. Só por isso, também nesse tópico, entende que há que ficar sobreestado o julgamento administrativo, no aguardo do pronunciamento judicial definitivo sobre a matéria.

Em seguida, reitera os argumentos já invocados na impugnação, quanto à inexistência de provas e à fragilidade do resultado do levantamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

Adianta que em seu processo fabril, não só imprime e corta embalagens; também extrusa e injeta essas embalagens, como já foi identificado pelo autuante. Logo, as quebras, por igual, ocorrem no processo de extrusão de injeção, e não exclusivamente no de impressão e de corte.

Finaliza, declarando que, para dar comprovação cabal de suas asserções, protesta pela oportuna juntada de levantamento físico-quantitativo para o período considerado, que se contradite àquele procedido pela fiscalização, "ademais composto a partir de laudo técnico lavrado por entidade idônea para afastar o caráter aleatório e presuntivo de um índice qualquer de quebra no processo."

Reportando-se aos termos da impugnação, pede a acolhida do recurso e o cancelamento integral da medida judicial.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Conforme relatado, a denúncia fiscal de que resultou o crédito tributário exigido no auto de infração e confirmado pela decisão recorrida contém dois fatos distintos, descritos separadamente no Termo de Verificação, a saber:

1) falta de lançamento decorrente de errônea classificação fiscal dos produtos de fabricação da recorrente: enquanto esta os classificava na Posição 39.23.90.99.01, alíquota zero, como embalagens para produtos alimentícios, a fiscalização entendeu que a classificação correta é na Posição 3923.21.01.00, alíquota de 15%, como sacos - tudo conforme relatado;

2) falta de lançamento por presunção de saídas sem emissão de notas fiscais, apurada mediante levantamento da produção, em confronto com a produção registrada.

No que diz respeito à classificação fiscal, a recorrente buscou o pronunciamento judicial, *mediante* propositura de ação declaratória, com os detalhes já relatados.

Neste caso, não obstante tratar-se de ação declaratória, tal propositura torna o lançamento definitivo na esfera administrativa, uma vez que o seu deslinde implica na decisão do mérito da questão.

Aliás, no mesmo sentido é o voto do então Conselheiro Lino de Azevedo Mesquita, constante do Acórdão unânime nº 201-68.773, cujas conclusões transcrevo e leio:

> "Verifica-se, assim, que a referida ação declaratória visa uma decisão do Poder Judiciário sobre o mérito que fundamenta o Auto de Infração, qual seja, uma definição por sentença do Poder Judiciário, que a classificação fiscal adotada pela Recorrente, em relação aos produtos focalizados é correta.
>
> Ora, do exame do art. 38, parág. único da Lei das Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 29.09.80), resta evidenciado que esse diploma legal eliminou a possibilidade de o sujeito passivo se socorrer, simultaneamente, das instâncias administrativa e judicial, em relação ao lançamento de ofício.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

Por isso que, proposta qualquer ação visando a anular o crédito fiscal, importa em renúncia à faculdade de manifestar recurso administrativo ou desistência deste, se já interposto.

E é justamente o que a Recorrente visa com a ação declaratória, é ver declarado por sentença o seu direito em adotar a classificação fiscal, em relação aos produtos focalizados, por ela utilizada. O que vier a ser decidido na ação declaratória, embora não comportando qualquer forma de execução, constituirá coisa julgada, a respeito da matéria, entre as partes."

Por essas mesmas razões, tenho em que a ação declaratória proposta pela recorrente tornou o lançamento de ofício definitivo na esfera administrativa, no que diz respeito à classificação fiscal mencionada no item 1 supra.

No que diz respeito ao item 2, conforme consta da impugnação e é reiterado no recurso, a recorrente questiona com ênfase o montante das quebras atribuídas na denúncia fiscal, em relação ao levantamento da produção, questionamento que não é aceito pelo autuante, tampouco pela decisão recorrida.

Nesse caso, torno a invocar o entendimento unânime desta Câmara, consubstanciado no voto proferido no Acórdão nº 202-04.222, do então Conselheiro Antonio Carlos de Moraes e reiteradamente adotado em decisões posteriores (v., entre outros, o Acórdão nº 202-06.171), que tem a seguinte ementa:

"IPI - ELEMENTOS SUBSIDIARIOS - LEVANTAMENTO DA PRODUCAO - DIFERENÇAS APURADAS PELO FISCO - QUEBRAS NO PROCESSO INDUSTRIAL - Não aceitas as quebras alegadas pela fiscalizada, cumpre à autoridade determinar sua apuração por Orgão Técnico Competente. Nula a decisão que não observa este preceito. Art. 344 do RIPI/82, c/c art. 59, II do Decreto nº 70.235/72. Recurso provido, pela nulidade da decisão."

Assim, no que tange à matéria ainda em discussão na esfera administrativa, dou provimento ao recurso e voto pela nulidade da decisão de primeira instância, inclusive para que se proceda nos termos do art. 344 do RIPI/82, reiniciando-se o feito a partir do pronunciamento do órgão técnico competente, sobre os

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10980.009125/92-18
Acórdão nº: 202-07.145

índices das quebras, mediante laudo, à vista dos quesitos a serem formulados pela autoridade de instância e pela recorrente, que deve ser intimada para esse fim.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 1994.

OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA