



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n^o : 11020.000353/93-61
Recurso n^o : 202-097475
Matéria : IPI/CLASSIFICAÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SAVIPLAST IND E COM DE PLÁSTICO LTDA.
Recorrida : 2a. CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 18 de março de 2002
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL IPI – FRASCOS PLÁSTICOS –
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, que designa a classificação que o legislador entendeu mais adequada ao caso.
2. A destinação é irrelevante para classificação fiscal salvo se for imprescindível para determinação do próprio objeto a classificar.
3. Frascos plásticos destinados à embalagem de produtos alimentícios e farmacêuticos, classificam-se no código 3923.90.9901.

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 João Holanda Costa (Relator) e Henrique Prado Megda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR DESIGNADO

18 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRCIA REGINA MACHA DO MELARE E PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES. Ausente justificadamente o Conselheiro Moacyr Eloy de Medeiros.

Processo nº : 11020.000353/93-61

Acórdão nº : CSRF/03-03.270

Recurso nº : RP/202-0.142

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso voluntário interposto por SAVIPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA, decidiu, (1) por maioria de votos, excluir da exigência as importâncias relativas à classificação fiscal dos frascos de plástico destinados às indústrias alimentícias e farmacêuticas e (2), por unanimidade de votos, excluir da exigência os encargos da TRD relativos ao período de 04/02 a 29/07/91.

“IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL –Embalagens caracterizadas como destinadas a produtos alimentícios (dizeres impressos, destinatário industrial desses produtos, vinculação a estes e outras características), são classificadas na posição específica – “embalagens para produtos alimentícios” que prevalece sobre a do tipo de recipiente que os acondiciona, visto que se destinam ao acondicionamento de quaisquer produtos. TRD: não é de serem exigidos os encargos da TRD no período que mediou de 04.02 a 28.07.91. Recurso provido em parte”.

A Fazenda Nacional, por seu Procurador, vem interpor, na forma prevista no art. 29, inciso I, da Portaria MEFP nº 538/92, recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, do seguinte teor:

“RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Razões da Câmara Superior de Recursos Fiscais

Eminentes Conselheiros,

A decisão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de contribuintes, por maioria, não expressa o entendimento mais seguro na aplicação da Lei à espécie, uma vez que o conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, relator designado, ignorou o Despacho Homologatório – CST (DCM) nº 154, de 28.05.91, publicado no DO de 14.06.91, a respeito da classificação fiscal dos frascos de plástico em causa, referido no relatório que instruiu o voto vencido do ilustre Conselheiro ANTONIO CARLOS BUENO, eis que, mesmo sendo matéria relevante para a “decisio litis”, foi omitida no voto do Conselheiro relator referido,

Processo n° : 11020.000353/93-61
Acórdão n° : CSRF/03-03.270

Assim, as lúcidas razões esposadas no voto vencido do ilustre Conselheiro ANTONIO CARELOS BUENO são bastantes a servir de fundamento ao presente Recurso, pois a elas este representante da FAZENDA NACIONAL nada tem a reparar ou acrescentar.

Ante o exposto, requer a instância “ad quem” a reforma da decisão recorrida desta Egrégia 2ª Câmara, para restabelecer-se a decisão monocrática, com exclusão apenas da exigência dos encargos da TRD relativos ao período de 04.02 a 29.07.91, por ser esta mais consentânea com o Direito que rege a espécie”.

Em síntese, constam do voto vencedor, quanto à matéria do recurso, as seguintes considerações:

- a) Está adotando no julgamento o fundamento do Acórdão 202-07.943, com o qual a Câmara se manifestou sobre essa questão:
- b) Que, naquele processo, constava do Termo de Intimação que a empresa fiscalizada classifica os produtos objeto do litígio na posição 3923.90.9901, entendendo a fiscalização que o correto seria dar-lhes classificação na posição 3923.30.0000.
- c) Que, ao invocar a RGI-3 “a” entende que “embalagens para produtos alimentícios” lhe é mais específico do que o pretendido pela decisão recorrida, “garrafas, garrafões, frascos e artigos semelhantes”.
- d) Que a expressão final “artigos semelhantes” é abrangente de todos os tipos de garrafas, garrafões e frascos, para se tipificar o caráter genérico dessa posição;
- e) 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 742/89, invocado na decisão, ainda que aqueles continentes “sejam reconhecidamente destinados a embalar produtos farmacêuticos ou alimentícios”;
- f) Acrescenta que não é demais enfatizar que a criação desses subitens especiais (produtos alimentícios e produtos farmacêuticos), para lhes contemplar com alíquota zero, teve o propósito de desonerar do IPI os referidos produtos, atendendo ao critério da essencialidade e, com isso, diminuir-lhes o custo;
- g) Que, assim, invocando a parte aplicável ao presente caso, entende correta a classificação adotada pela empresa.

O Voto Vencido tem o seguinte fundamento:



Processo n° : 11020.000353/93-61
Acórdão n° : CSRF/03-03.270

“II – Saídas de frascos para indústrias alimentícias e farmacêuticas, sem o lançamento do tributo, decorrente de classificação fiscal incorreta (códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902, ao invés de 3923.30.0000 da TIPI/SH).

Como muito bem demonstrado na Informação fiscal (fls. 382/384), a pretensão da Recorrente em comparar uma subposição de 1º nível (SH internacional) com um subitem (NBM/SH nacional) é descabida por força das Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, ao disporem que “...apenas são comparáveis subposições do mesmo nível...(RGI-6)” ou “apenas são comparáveis desdobramentos do mesmo nível (um item com outro item ou um subitem com outro subitem) (RGI-I)”.

Assim, pela técnica de classificação, caberia, se fosse o caso, comparar a subposição 3923.30.0000 (garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes), defendida pelo fisco, com a subposição 3923.90 (outros) na qual estão contidos os subitens utilizados pela recorrente (3923.90.9901-Embalagens para produtos alimentícios, 3923.90.9902 – embalagens para produtos farmacêuticos), porém, como o produto em foco – frasco – encontra-se designadamente referenciado no texto da subposição 3923.30.0000, nem faz sentido o recurso à RGI-3, c/c a RGI-6 (prevalência da subposição mais específica), dado que aqui até mesmo inócorre o pressuposto para a aplicação desta regra, ou seja, parecer que a mercadoria possa classificar-se em duas ou mais subposições. (g/n)

É o relatório.



Processo n° : 11020.000353/93-61
Acórdão n° : CSRF/03-03.270

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, havendo proferido o Voto, o ilustre Conselheiro, Dr. José Fernandes do Nascimento, de onde colho trechos significativos para a solução da lide, feitas as necessárias adaptações:

a) Entende a fiscalização que o produto em referência se classifica no código 3923.30.0000, com a alíquota correspondente, 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%.

b) 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 3923.30.0000 – garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes é mais específica do que a apresentada no código 3923.90.9901 – “outros” - 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 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:

Processo nº : 11020.000353/93-61
Acórdão nº : CSRF/03-03.270

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. 3923.21.0100 e 3923.90.9901);

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 : 11020.000353/93-61

Acórdão nº : CSRF/03-03.270

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

Processo n° : 11020.000353/93-61
Acórdão n° : CSRF/03-03.270

4) APLICAÇÃO DA RGI/SH N° 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 autuada 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 3923.30 – Garrações, Garrafas, Frascos e artigos semelhantes - enquanto que a autuada entende que é na subposição 3923.90 – outros.

Não resta a menor dúvida, segundo o ordenamento da RGI/SH n° 6 retro transcrita, que comparando os textos das duas subposições objeto da controvérsia, se constata claramente que a subposição 3923.30 contempla os frascos de plásticos de quaisquer dimensões, 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 3923.30, 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: 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 0000 – dentro da posição 3923.30 garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes .

A comparação, no caso vertente, deveria ser entre o itens e entre subitens de subposição;

Processo n° : 11020.000353/93-61
Acórdão n° : CSRF/03-03.270

5) APLICAÇÃO DA RGI/SH N° 3, "a"

A aplicação da RGI/SH n° 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 n° 1, combinada com a de n° 6, é suficiente para a perfeita identificação do código tarifário referente ao produto em tela, conforme sobejamente demonstrado no item precedente.

6) CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO É ASPECTO TÉCNICO

Por fim, cabem ainda considerar o seguinte:

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 n° 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 n° 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 : 11020.000353/93-61

Acórdão nº : CSRF/03-03.270

Em consonância com o entendimento manifestado no voto transcrito, com o qual concordo e não existindo base legal para alterar a decisão de primeira instância, voto, para dar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, DF, em 18 de março de 2.002


JOÃO HOLANDA COSTA



Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO NILTON LUIZ BARTOLI - RELATOR DESIGNADO

Comungo com o entendimento prolatado pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 202-07.943, de 22 de agosto de 1995, cuja decisão colegiada traduz a mais correta interpretação das normas para a classificação fiscal das embalagens de produtos alimentícios e farmacêuticos.

Tal posição, inclusive já se encontrava consolidada no âmbito da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando matéria relativa à classificação fiscal lhe competia, como podemos depurar da seguinte ementa do Acórdão n.º CSRF/02-0.675, de 17 de novembro de 1997:

IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL – Material de embalagens (sacos ou plásticos de polietileno) destinado a produtos alimentícios classifica-se na posição 39.23.90.9901, com alíquota zero. Inúmeros precedentes nas três Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes.

Nega-se provimento ao recurso da PGFN.

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

Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

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.

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 n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

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.

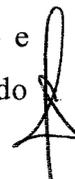
Antes de adentrar especificamente ao mérito, cabe fazer aqui uma explanação histórica a respeito alteração da TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 89.241/83, que teve vigência nos anos de 1984 a 1988 (inclusive). Aquela TIPI tinha como referência a NCCA – Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira, e não o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, sendo que os produtos em questão estavam compreendidos no Capítulo 39 – “Matérias Plásticas Artificiais, Éteres e Ésteres da Celulose, Resinas Artificiais e Obras destas Matérias”, na posição 39.07 – “Manufaturas das matérias compreendidas nas posição 39.01 a 39.06”. A posição 39.07 compreendia as seguintes subposições, onde era possível classificar os produtos em apreço:

- 39.07.03 Artigos de embalagens. Inclusive os de um só uso (descartáveis) e rolhas, tampas e semelhantes.
- 39.07.04 Frascos e garrafas, inclusive mamadeiras
- 39.07.05 Sacos, exceto postais

É certo que diante da análise dessas subposições verifica-se uma duplicidade de classificação para alguns artigos de embalagens em questão, pois tanto sacos como frascos e garrafas poderiam ser classificadas na posição 39.07.03, de embalagens (sacos plásticos nas subposições 39.07.03 ou 39.07.05 e frascos e garrafas nas subposições 39.07.03 ou 39.07.04).

Na subposição 39.07.03 existiam dois códigos 39.07.03.01 – “Embalagens e recipientes para produtos farmacêuticos” e 39.07.03.02 – “Embalagens e recipientes para produtos alimentares”, ambos com alíquota de 0% de Imposto sobre Produtos Industrializados. A análise desse quadro normativo posto nas posições da TIPI, induz à conclusão de que o intuito da norma era o de privilegiar com alíquota zero as embalagens para produtos alimentícios e farmacêuticos, entendido, assim, qualquer embalagem.

Ocorre que com o advento do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias houve uma adaptação da TIPI ao novo sistema, sendo



Processo nº : 11020.000353/93-61
Acórdão nº : CSRF/03-03.270

necessário realizar uma transposição dos códigos da TIPI/82 para elaboração da TIPI/88, quando houve a alteração dos códigos para conterem 10 dígitos. Para os produtos em apreço foi designada o mesmo Capítulo 39, cujas posições para “Artigos de transporte ou de embalagens, de plástico, folhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico” ficaram como segue:

- 3923.10 Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes
- 3923.2. Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos
- 3923.21. de polímeros de etileno
- 3923.29. de outros plásticos
- 3923.30. Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes
- 3923.90. Outros

De plano, observa-se que os frascos e garrafas estavam compreendidos na subposição 39.07.04 e os sacos (exceto postais) na subposição 39.07.05 da TIPI/82, todos com alíquota diferente de zero, tendo por adaptação direta para as posições 3923.30 e 3923.2, respectivamente, do Sistema Harmonizado.

Os artigos de embalagens, por sua vez, foram transferidos para a posição 3923.90 – “Outros”, inclusive por conta de seu caráter mais genérico, sendo que as embalagens classificadas nos códigos 39.07.03.01 e 39.07.03.02, para essa posição também foram transferidas, a exemplo do que ocorria anteriormente. Assim ficou a posição 3923:

- 3923 ARTIGOS DE TRANSPORTE OU DE EMBALAGEM,
 DE PLÁSTICOS; ROLHAS, TAMPAS, CÁPSULAS E
 OUTROS DISPOSITIVOS PARA FECHAR
 RECIPIENTES, DE PLÁSTICOS**
- 3923.10.00 -Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes
- 3923.2 -Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos
- 3923.21 --De polímeros de etileno
- 3923.21.10 De capacidade inferior ou igual a 1.000cm³
 Ex 01 Para acondicionamento de adubos ou fertilizantes
- 3923.21.90 Outros
 Ex 01 Para acondicionamento de adubos ou fertilizantes
- 3923.29 --De outros plásticos
- 3923.29.10 De capacidade inferior ou igual a 1.000cm³

Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

- 3923.29.90 Outros
- 3923.30.00 -Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes
- 3923.40.00 -Bobinas, carretéis e suportes semelhantes
 - Ex 01 Para a indústria têxtil
- 3923.50.00 -Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes
- 3923.90.00 -Outros
 - Ex 01 Embalagens para produtos alimentícios
 - Ex 02 Embalagens para produtos farmacêuticos
 - Ex 03 Vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros

Se realizada a classificação fiscal desses produtos segundo o cego atendimento literal das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, sem que se leve em conta os princípios basilares de direito e os princípios constitucionais que orientam a interpretação de todo o Sistema de Direito Positivo, o que se verificará (dessa “novel” concepção adotada para o tratamento desses artigos embalagens para produtos alimentícios e farmacêuticos) é que, por terem sido colocadas na subposição 3923.90 – “Outros”, não restam alcançados pela alíquota zero os produtos das subposições 3923.10 (caixas), 3923.2 (sacos) e 3923.3 (garrafas), ainda que tais artigos constituam-se em embalagens para produtos alimentícios ou farmacêuticos.

Ora, tal posição literal não se mostra a mais aconselhável ao hermeneuta do Direito, nem mesmo é plausível, uma vez que o legislador não teria criado duas classificações tarifárias na posição 3923.90, que não teriam qualquer utilidade, por inalcançáveis. Seria pouco inteligente entender que pelo fato de os produtos caixas, sacos e garrafas terem posição mais específica nos códigos 3923.10, 3923.2 e 3923.3, aniquilariam por completo uma posição privilegiada para as embalagens para produtos alimentícios e farmacêuticos, se a TIPI anterior já os privilegiava de forma contumaz.

Realmente, a adoção de uma interpretação meramente literal não se mostra coerente com o Sistema Jurídico, nem mesmo com o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, pois traria à baila uma impropriedade técnica da própria TIPI.



Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

Daí, por que, entendo que a questão da classificação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados deve obrigatoriamente passar por uma prévia 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, e, aí sim, buscar dentro do Sistema Harmonizado os mecanismos de interpretação que melhor conduzem a uma interpretação sistêmica do ordenamento.

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, tributando-as pela equiparação à industrialização. São formas de seleção.

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 nos quais são colocados alimentos e produtos farmacêuticos.

Ora, sob a análise fria da fiscalização é de se concordar com o contribuinte que, qualquer que seja o recipiente, seu uso poderá destinar-se à alimentos ou à outros produtos como de limpeza. Quantos já não viram a reutilização de potes de margarinas para armazenar pasta de polir panelas, ou garrafas plásticas de refrigerantes sendo reutilizadas na venda a granel de produtos de limpeza?



Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

O que pode garantir que tais produtos (recipientes) tenham saído da primeira vez 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 da essencialidade do produto sob tributação.

Se o Estado entendeu que a destinação era relevante para a classificação do produto, uma vez que tal produto está açambarcado pela pecha da essencialidade (pela importância que têm para embalar produtos alimentícios e farmacêuticos), a análise para enquadramento da classificação fiscal deverá levar em conta tal particularidade.

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”, repita-se “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 para produtos alimentícios**
- 9902 Embalagens para 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.



Processo n^{oo} : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

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

“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 do 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 há como negar que a descrição de “embalagem para alimentos” dá aos potes plásticos uma característica mais específica que a simples posição de “garraões, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, 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.

Assim, as notas fiscais de saída, constituem a motivação para justificar a classificação adotada e comprovar que a destinação realmente ocorreu nos moldes que determina o termo “para” das posições.

Ocorre que prova contrária à destinação não foi produzida pela fiscalização com o fim de motivar e justificar as razões do lançamento tributário.

No entanto, é de se revelar que os atos da Fazenda Pública, diferentemente dos atos do contribuinte, por serem caracterizados como atos administrativos, são regrados pelo princípio da legalidade e, no caso do direito tributário, pelo princípio da estrita legalidade. É ato vinculado e, como tal, não podendo



Processo n^o : 11020.000353/93-61
Acórdão n^o : CSRF/03-03.270

cingir-se a meros indícios, prescinde justificativa e motivação que, no caso, sequer constam de seu instrumento.

Para manutenção da autuação, bastaria que a Fazenda, utilizando-se de suas prerrogativas e direitos reservados pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto n.º 70.235/72, comprovasse com apenas um dos fornecimentos do contribuinte, segundo os indícios que verificou, que a destinação das embalagens não foi ao fim determinado pela posição 3923.90.9901, para que houvesse presunção, se devidamente comprovada, que todas as saídas de mercadorias classificadas nessa posição benéfica fossem consideradas como errôneas. Tornariam, dessa forma, o auto de infração fundamentado e devidamente motivado para desconsiderar todas as classificações realizadas com os benefícios da alíquota zero. Caberia, então, ao contribuinte comprovar o contrário. Da forma como se encontram as provas e documentos acostados nos autos, privilegiando o princípio da moralidade administrativa (art. 37 da Constituição Federal) da estrita legalidade e privilegiando os requisitos essenciais do ato administrativo do lançamento tributário, forçoso é reconhecer o direito da recorrente.

Diante de tais considerações e fundamentos, e, ainda em consonância com meu entendimento expendido em votos anteriores e ratificando os fundamentos do Acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, NEGÓCIO PROVIDO ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, Brasília, DF – em 18 de março de 2002


NILTON LUIZ BARTOLI