



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n^{oo} : 11065.000859/96-60
Recurso n^o : 202-100461
Matéria : IPI/CLASSIFICAÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.
Recorrida : 2a. CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 18 de março de 2002
Acórdão n^o : CSRF/03-03.268

CLASSIFICAÇÃO FISCAL IPI – SACOS 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. Sacos plásticos destinados à embalagem de produtos alimentícios, 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 : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

Recurso nº : RD/202-0.309
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário de Plásticos Suzuki Ltda, em decisão assim ementada:

“IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL –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 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 em parte”.

O procedimento fiscal teve início com a apuração de que o contribuinte, dispondo de decisões em processos de consulta no sentido de que os sacos plásticos para embalagem de alimentos, se classificavam no código no código 3923.21.0100, procedeu entretanto da seguinte forma: a) até o final do mês de set/90, manteve a classificação no código citado (IPI de 15%); b) a partir do início de out/90, não obstante estar de posse da decisão denegatória quanto à sua pretensão de alterar a classificação do produto, passou mesmo assim a adotar o código 39.23.90.9901, com alíquota zero. Esta questão, relativamente ao período de out/90 a abril/92 foi objeto do processo fiscal 11080.007754/92-83, processo posteriormente submetido ao Segundo Conselho de contribuintes, onde foi julgado conforme o Acórdão 202-09.359 que lhe deu provimento, por maioria de votos. Entendendo, entretanto, que estava consolidado o entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes, de que sacos plásticos ainda que destinados a embalar alimentos são classificados no código NBM 3923.21.0100 (antiga posição 39.07.05.00 da TIPI) procedeu o auditor fiscal à constituição do crédito tributário relativo ao período entre maio/92 e agosto/95. Cita, por fim a IN-SRF 28, de 10/05/82, segundo a qual: “ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, classificam-se nos respectivos códigos: a) as embalagens com classificação mais específica, como por exemplo, o saco de matéria plástica artificial (código 39.07.05.000”, código que foi transposto para o código NBM 3923.21.0100.

A decisão de primeira instância igualmente decidiu, ao julgar procedente a ação fiscal, que a classificação da mercadoria se devia fazer no

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

código 3923.21.0100. Quanto à multa, entendeu que o contribuinte ficava sujeito à majoração da multa básica em 50%, em razão da circunstância agravante (art. 364, II, art. 351, § 1º, II, c.c art. 352, I, letra "a" do RIPI/82).

No recurso voluntário, o contribuinte argüi que: "diante de tais fundamentos, obviamente não poderá prevalecer a autuação ora recorrida, pois efetivamente nenhuma das imputações que foram dirigidas à impugnante podem ser tidas como corretas, principalmente quando embalagens plásticas para alimentos, que devem ser classificadas no sub item 39.23.90.0001 da TIPI

Consta tanto do voto vencedor como do voto vencido que ambos davam provimento parcial para reduzir a multa de ofício. O voto da minoria é no sentido de que o produto deve ser classificado na subposição 3923.2 da TIPI/88 e não em 3923.90.9901; já o voto da maioria, é no sentido de que deve prevalecer a classificação no código 3923.90.9901 por entender que a posição adotada pelo contribuinte é mais específica do que o pretendido pela decisão recorrida. Considerou 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 referidos produtos, atendendo o critério de essencialidade, e com isso diminuir o custo.

O provimento parcial constante do voto da minoria diz respeito à multa aplicada com base no inciso I, do art. 80 da Lei 4.502/64 (art. 364, II do RIPI), a qual, em vista da superveniência da Lei 9.430/96, art. 45, teve o percentual reduzido para 75%. A redução do valor da multa foi aplicada em vista do art. 106, inc. II, alínea "c" do CTN. Com relação à multa majorada, ficou estabelecida igualmente, sua redução de 150% para 112,5%.

Não vejo, por conseguinte, a razão de constar do voto da maioria a indicação de provimento parcial, se o pedido foi integralmente atendido, a saber, não havia mais crédito tributário decorrente da reclassificação da mercadoria.

Por conseguinte, com relação a esta matéria da multa a Câmara decidiu pela unanimidade. A questão da classificação é que foi decidida pela maioria de votos, sendo provido, nesta parte também, o pedido da recorrente.

Constam do voto vencedor as seguintes observações:

"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 plástico..."etc.) e, nesta, dentro do item 99 ("outros"),

Processo n° : 11065.000859/96-60
Acórdão n° : CSRF/03-03.268

os subitens específicos 99.01 – embalagens para produtos alimentícios” e 99.02 – embalagens para produtos farmacêuticos”, para lhes atribuir a alíquota 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”(1) no código 3923.21.0100 “sacos, exceto os postais”, mediante aplicação da Regra Geral de Interpretação da NBM nº 03, “a” (“a posição mais específica terá prioridade sobre a mais genérica”).

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.

Passa a transcrever votos dados no julgamento de outros processos fiscais, que espelham o mesmo entendimento.

Inconformada com o provimento do recurso voluntário, a Fazenda Nacional, por seu Procurador interpor para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais seu recurso de divergência

Diz o ilustre Procurador da Fazenda Nacional: (fls. 658/667):

“No entanto, de um certo tempo até o presente, o Eg. Segundo Conselho de Contribuintes entendeu, no exercício de sua jurisdição, mudar de entendimento, - embora com decisões unânimes por, pelo menos, de uma de suas três Câmaras, - segundo o qual, tal espécie de produto não mais se classificava na posição 3923.21.0100, correspondente à alíquota de 15% (quinze por cento), mas na posição 3923.90.9901, correspondente à alíquota de 0% (zero por cento), abandonando entendimento até então adotado, inclusive pelo órgão da Secretaria da Receita Federal especializado para decidir em segunda instância sobre classificação de mercadoria. Trata-se da Divisão de Classificação de Mercadorias, atualmente denominada de Divisão de Nomenclatura e Classificação de Mercadorias, órgão da Coordenação-Geral do sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal.

“Data venia”, entende a Fazenda Nacional que tal entendimento é equivocado e carece de interpretação adequada, pois que especificidade discutida, ponto cerne do questionamento, refere-se à prioridade da classificação fiscal segundo as regras de interpretação, pela ordem numérica dos códigos da Tabela ou seja,

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

em níveis de subposições e itens e não unicamente com referência a (descrição dos) produtos alimentícios”.

Portanto, a classificação pelo código 3923.90.9901, que generaliza a incidência para outras espécies de embalagens não nomeadas nos desdobramentos da posição não pode ser considerada mais específica que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem (“sacos de quaisquer dimensões”- “sacos, exceto postais”).

Menciona, a seguir, que o novo entendimento manifestado no acórdão de que recorre está em franca divergência com as decisões objeto dos Acórdãos 203-03.305 e 203-03.447, da Egrégia Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, dos quais junta cópia completa (fls. 668/681). Finalmente, pede a reforma do Acórdão e que seja restabelecido entendimento manifestado pela decisão de primeira instância.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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, cujo Voto, da lavra do ilustre Conselheiro, Dr. José Fernandes do Nascimento, transcrevo, por logicamente desenvolvido e estar fundamentado na estrita obediência da legislação aplicável à espécie. Assim se expressou o douto Conselheiro:

“Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que foi objeto de transferência do Segundo Conselho para este através do Decreto nº 2.562/98.

A presente lide versa sobre a classificação fiscal do produto saco plástico destinado à embalagem de produtos alimentícios e, por consequência, sobre a correspondente alíquota de incidência do IPI. Entende a fiscalização que o produto em referência se classifica no código 3923.21.0100, com alíquota de 15%, 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%.

A causa da divergência entre a fiscalização e a autuada se resume à descrição apresentada para o produto em tela na TIPI/88, isto é, entende o autuante que a descrição do código 3923.21.0100 - sacos de plásticos de quaisquer dimensões, exceto postais - é mais específica do que a apresentada no código 3923.90.9901 - outras embalagens de plásticos para produtos alimentícios. Por outro lado, a autuada 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

Processo nº : 11065.000859/96-60

Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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:

a Posição é indicada pelos quatro 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. 3923.21.01**00** e 3923.90.99**01**);

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

Processo nº : 11065.000859/96-60
 Acórdão nº : CSRF/03-03.268

A Posição 3923 apresenta os seguintes desdobramentos em subposições, itens e subitens, com as respectivas incidências, a saber:

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	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	- Garrações, 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

Processo nº : 11065.000859/96-60

Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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

4) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 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 3923.21 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos, de polímeros de etileno - enquanto que a autuada entende que é na subposição 3923.90 - outros.

Não resta a menor dúvida, segundo o ordenamento da RGI/SH nº 6 retro transcrita, que comparando os textos das duas subposições objeto da controvérsia, se constata claramente que a subposição 3923.21 contempla "os sacos de plásticos de quaisquer dimensões, de polímeros de etileno", 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 3923.21, conforme comentado anteriormente.

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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 0100 – sacos, excetos postais – da subposição 21.

A comparação, no caso vertente, deveria ser entre os itens e subitens da subposição 21, onde se encontram descritos as embalagens do tipo sacos de quaisquer dimensões de polímero de etileno. Esta subposição estar desmembrada em 3 itens e subitens. No item e subitem 0100 desta subposição encontra-se descrito “os sacos, excetos os postais”, onde enquadra-se o produto em tela.

Por tudo isso, entendo que o enquadramento tarifário correto dos produtos sacos de plásticos, exceto postais, para embalagens de qualquer produto, inclusive os alimentícios, é o código 3923.21.0100, conforme entendimento apresentado pela fiscalização.

5) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 3, “a”

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

Mesmo assim, a título de reforço do entendimento apresentado anteriormente, acerca da correta classificação fiscal do produto em apreço, transcrevo a seguir partes do voto da lavra do eminente Conselheiro Elio Rothe, no Acórdão de nº 202-07.766, que de forma brilhante apresenta os argumentos que, com a aplicação da presente Regra, ratificam que o código tarifário é o defendido pela fiscalização.

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

“A recorrente, numa visão mais simplista, pretende que seus produtos sejam classificados no código 3923.90.9901, cuja incidência pelo subitem dispõe: ‘Embalagens para produtos alimentícios’.

A pretensão da recorrente está fundamentada em que a referida classificação é mais específica do que a do código 3923.21.0100, adotada pela exigência, se utilizando, para tanto, das Regras Gerais para Classificação, em especial a Regra 3ª, alínea “a”.

Todavia, com fundamento na mesma Regra de Classificação, entendemos contrariamente à recorrente, pois que a classificação adotada na autuação é mais específica do que a pretendida pela recorrente.

Com efeito. Em primeiro lugar, não se deve esquecer que o produto em classificação está identificado como sacos de plásticos destinados a embalagem de produtos alimentícios.

Assim, os produtos (sacos) são espécies do gênero embalagens, espécies que se alinham a outras como por exemplo, copos plásticos, garrafas plásticas, bisnagas plásticas e outras, que também são utilizadas no acondicionamento de produtos alimentícios.

Desse modo, temos que embalagem é gênero e, no caso concreto, sacos são espécies.

No que tange à incidência, voltamos à Tabela e verificamos que a posição 3923, ao contemplar todo o campo de incidência, dispõe que a mesma é sobre “Artigos de embalagem, de plástico,” ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plásticos.

No entanto, o desdobramento por subposição é feito por espécie de embalagem, nomeadamente, como sejam, caixas (3923.10), sacos de quaisquer dimensões (3923.2), garrações, garrafas e frascos (3923.30).

Já a subposição 3923.90 para a incidência de “outros”, em seus itens 0100 e 0200 também nomeia espécies de embalagens, mas o item 99 e seus subitens voltam a generalizar as embalagens sem especificá-las, no caso, “Embalagens para produtos alimentícios”.

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

A espécie de embalagem e a sua utilização são coisas distintas, de modo que a indicação de utilização da embalagem não implica identificar espécie de embalagem, por isso que no código 3923.90.9901 o complemento "para produtos alimentícios" é de nenhum efeito para identificar espécie de embalagem.

Portanto, a classificação pelo código 3923.90.9901, que generaliza a incidência para outras espécies de embalagens não nomeadas nos desdobramentos da posição não pode ser considerada mais específica que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem ('sacos de quaisquer dimensões' - 'sacos, exceto postais').

6) CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO É ASPECTO TÉCNICO

A recorrente pretende justificar a classificação fiscal por ela adotada, com o argumento de que toda a exposição do fisco se baseou em critérios meramente técnicos, sem levar em consideração o verdadeiro sentido e objetivo da não tributação de embalagens para produtos alimentícios.

Não posso concordar com este argumento da recorrente, pelas seguintes razões:

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 nº 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 nº 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.

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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."

Em consonância com o entendimento manifestado no voto transcrito, com o qual concordo, não vejo fundamento legal para alterar a decisão de primeira instância. Voto, por conseguinte, para dar provimento ao recurso de divergência da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, 18 de março de 2.002


JOÃO HOLANDA COSTA

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 procedentes 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).



Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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.

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



Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

tributo, tem em comum a ligação do Estado com o contribuinte por meio da aplicação de uma norma jurídica impositiva.

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.

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

- 3923.29 --De outros plásticos
- 3923.29.10 De capacidade inferior ou igual a 1.000cm³
- 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

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

Designação e Codificação de Mercadorias, pois traria à baila uma impropriedade técnica da própria TIPI.

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

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

margarinas para armazenar pasta de polir panelas, ou garrafas plásticas de refrigerantes sendo reutilizadas na venda a granel de produtos de limpeza?

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

Processo nº : 11065.000859/96-60
Acórdão nº : CSRF/03-03.268

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:

“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 há como negar que a descrição de “embalagem para alimentos” dá aos potes plásticos uma característica mais específica que a simples posição de “garrações, 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

Processo n^o : 11065.000859/96-60
Acórdão n^o : CSRF/03-03.268

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 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 classificada 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 do 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, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Divergência interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, Brasília, em 13 de março de 2002


NILTON LUIZ BARTOLI