

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 05 / 02 / 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065.000859/96-60
 Acórdão : 202-09.525
 Sessão : 16 de setembro de 1997
 Recurso : 100.461
 Recorrente : PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.
 Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

2.º	REGORRI DESTA DECISÃO
C	RD/202-309
C	EM 26 de 09 de 1999
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Gen. da Faz. Nacional

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.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator designado.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro (Relator), Tarásio Campelo Borges e Marcos Vinícius Neder de Lima, que davam provimento somente quanto à multa. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997

[Assinatura]
 Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

[Assinatura]
 Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator-Designado

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

/crt/cf/gb



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

Recurso : 100.461
Recorrente : PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 585/591:

“Contra o estabelecimento acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 444 e anexos, para exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados, referente ao período de maio de 1992 a agosto de 1995, que deixou de ser lançado, além da multa agravada prevista no artigo 364, inciso II, c/c 352, I, “a” do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, e juros de mora, no valor total de **7.758.325,12 UFIRs** e de **1.680.373,72 Reais**.

2. Caracterizou-se a infração, em parte, em razão de o estabelecimento autuado ter dado saída, no período de maio de 1992 a agosto de 1994, com tributação à alíquota de 0%, em razão de erro de classificação dos produtos “embalagens de plástico”, que industrializa, quando referidos produtos seriam classificados no código 3923.21.0100 da Tabela de Incidência do IPI/88, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23-12-1988, e tributados à alíquota de 15%.

2.1. Informa a fiscalização a realização de três consultas sobre classificação fiscal formalizadas a fim de alterar a classificação antes utilizada pela empresa (3923.21.0100) para o código 3923.90.9901, em todas obtendo o contribuinte decisão desfavorável a seu pleito e todas decidindo pela classificação do produto na posição 3923.21.0100.

2.2. Por outro lado, o contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos oriundos da correção monetária de saldos credores de suas contas fiscais desde julho/1990, efetivando o estorno quando da ocorrência de saldos credores no período compreendido entre fevereiro/1994 e julho/1995, tendo sido tais créditos glosados na presente autuação e exigido o imposto e a multa básica daí decorrentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

2.3. Foram considerados infringidos os artigos 55, I, "b" e II, "c" c/c 107, II c/c 15, 16, 17, 62, 82, I e 97; 112, IV e 59, todos do Regulamento do IPI/82 (Decreto nº 87.981/82), sujeitando o autuado à penalidade prevista no art. 364, II, com a majoração decorrente da combinação do art. 364, II com o art. 352, I, "a" do mesmo Regulamento, em razão da agravante prevista no art. 351, § 1º, II, no que pertine ao lançamento decorrente de erro de classificação.

3. O estabelecimento autuado, inconformado, apresentou tempestivamente sua impugnação (fls. 33/48), alegando, inicialmente, o caráter excessivo da multa imposta, especialmente na parte em que agravada, considerando-a indevida por ter informado seu procedimento nos livros fiscais e citando decisão do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul que desqualifica por excessiva a multa aplicada pela fiscalização estadual arguindo ainda em seu favor o benefício da dúvida, uma vez que a fiscalização, para a mesma matéria, *"imputou a multa de 50%, o que demonstra dívida existente quanto à capitulação legal e a graduação da penalidade"*. Invoca ainda o caráter de essencialidade e seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados em benefício do produto que industrializa, o que estaria a justificar sua conduta.

3.1. Prossegue, em longo arrazoado, arguindo a inaplicabilidade da TRD como índice de correção monetária diária, a qual somente seria utilizável para contratos bancários e não para dívidas tributárias; além disso, diz, nestes termos: *"o tributo não constitui sanção de ato ilícito. Assim, se o juro é consequência da prática de ato ilícito; portanto, não se pode considerá-lo como um tributo e sim como uma penalidade pecuniária, devida em vista do descumprimento de uma obrigação pecuniária. Assim, não se tratando a TR ou TRD de tributo, eis que, como se viu, esta é uma taxa de juros; logo, não pode a multa sobre esta incidir"* (sic).

3.2. Insurge-se também contra a aplicação de juros de mora pela Taxa SELIC, a qual, afirma, recai na mesma imprestabilidade da TRD (cuidar-se-ia de taxas remuneratórias do capital aplicado no mercado financeiro); que essa taxa visa a remunerar o capital dos que adquirem títulos da dívida pública federal; que a mesma contempla índice de correção monetária, o que a desnatura como fator de juros moratórios; que a mesma contempla anatocismo e que é fixada unilateralmente, ao arbítrio único do Estado; finalmente, que as Leis



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

nºs 8.981 e 9.065/95 somente poderiam ser aplicáveis aos fatos geradores ocorridos a partir de 01-01-1996, dado que publicadas no transcorrer do ano de 1995.

3.3. Alega ainda que, em razão do princípio constitucional da anterioridade, impossível seria a utilização da UFIR como índice de atualização monetária, uma vez que o Diário Oficial da União de 31-12-1991, que veiculou a Lei nº 8.383/91, instituidora da UFIR, somente circulou a partir de 02-01-1992.

3.4. Afirma, a seguir, que suas embalagens destinam-se a produtos alimentícios e que a fiscalização lastreou-se unicamente na hermenêutica da regra nº 3 do Sistema Harmonizado, “*com pretensões puramente fiscalistas*”, para decidir erroneamente que a subposição 39.2321 é mais específica que a subposição 39.2390, informando que já foi autuada pelo mesmo fato e que obteve decisão do Segundo Conselho de Contribuintes dando provimento ao recurso e anulando o Auto de Infração.

3.5. Pede, afinal, seja julgada inexigível a imposição tributária aplicada ou, alternativamente, excluídos do débito os valores relativos à utilização da TRD como fator de atualização monetária, assim como os da UFIR e também os valores relativos à taxa SELIC como fator de juros de mora.”

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, sob os seguintes fundamentos, *verbis* :

“ 4. Primeiramente, cumpre observar que não foi impugnada a infração de que trata o item 2 do Auto de Infração (item 1.2. do Relatório de Fiscalização), qual seja, a apropriação de créditos indevidos originados da correção monetária de saldos credores do imposto desde julho/90, escriturada no período compreendido entre fevereiro/94 e julho/95, sempre que da apuração do período houvesse saldo devedor a quitar, de tal forma que o crédito efetuado resultou por zerar, em todas as ocorrências, o imposto a recolher, tendo a fiscalização glosado corretamente tais créditos, uma vez que ausente base legal para tal apropriação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

4.1. Desse modo, preclusa qualquer alegação posterior a esta decisão, no tocante à matéria, conforme descrita no item 2 do Auto de Infração e quantificada nos valores discriminados por períodos de apuração no demonstrativo de fls.449 e 468/469.

4.2. Apenas a nível de esclarecimento, mencione-se que o Segundo Conselho de Contribuintes adota o entendimento de que a correção monetária de créditos extemporâneos carece de fundamentação legal, como se percebe da jurisprudência consignada nos acórdãos n°s 201-65908, 201-65974, 201-65999, 201-66203, dentre dezenas de outros.

5. Tratando especificamente das multas, observa-se que as mesmas foram corretamente aplicadas, conforme descrito no item 4 do Relatório de Ação Fiscal, página 457.

5.1. O argumento de que a multa imposta seria excessiva não se presta à apreciação administrativa, dada a previsão legal da penalidade, já indicada, e a vinculação administrativa à lei, embora se possa desde já considerá-lo improcedente, uma vez que lhe foi dada a oportunidade de reduzir multa em 50%, se houvesse pago até o vencimento da intimação do Auto de Infração, ou em 40%, se houvesse requerido o parcelamento do débito no prazo legal da impugnação. No entanto, mesmo após o julgamento de sua impugnação, é-lhe facultado reduzi-la em 30%, efetuando o pagamento no prazo para recurso desta decisão, ou em 20%, se no mesmo prazo requerer o seu parcelamento, conforme disposto na Lei n° 8.218/91 art. 6°, na Lei n° 8.383/91, art. 60, caput e § 1° e, ainda, no art. 385, II do RIPI/82, fundado na Lei n° 4.502/64, art. 79.

5.2. No que tange ao agravamento da multa, nada a reparar ao procedimento de autuação, uma vez que a multa aplicada, conforme demonstrativos (fls. 505/520), nada mais representa do que aplicação da legislação pertinente à espécie, que prevê o agravamento em 50% do percentual da multa básica de 100%, prevista no art. 364, II do Regulamento do IPI, nos casos de lançamentos de ofício, quando o imposto, não lançado, ou lançado em valor inferior ao devido, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator, nos exatos termos do art. 351, § 1°, II, sendo a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

majoração determinada pelo art. 352, I, letra "a", ambos do mesmo Regulamento.

5.3. O fato de o contribuinte ter registrado seu procedimento nos livros fiscais serve a seu próprio controle, não tendo qualquer efeito frente ao Fisco no sentido de retirar a ilicitude ou descaracterizar a agravante de sua conduta, bem demonstrado ao desconsiderar o resultado das consultas por ele mesmo formuladas. De resto, haver ou não intenção de lesar o Fisco não é fator impeditivo à autuação, pois o Código Tributário Nacional adota o princípio da responsabilidade objetiva, independentemente da situação financeira ou da intenção do contribuinte, através do artigo 136, havendo dispositivo análogo no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982, no parágrafo único do art. 347. O citado art. 136 do CTN prevê, "verbis":

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

5.4. Ressalte-se o fato de que o próprio contribuinte vinha utilizando a classificação correta, até o momento em que abruptamente passou a beneficiar-se irregularmente de outra classificação, tributada à alíquota de 0%.

5.5. Dada a clareza da autuação, afastada completamente a alegada dúvida, tendo sido aplicadas corretamente as multas, uma com a agravante discriminada no item 5.3, no pertinente à classificação e à desobediência ao resultado da consulta, e outra, básica, referente à glosa de créditos indevidamente aproveitados, decorrentes da correção monetária extemporânea de saldos credores anteriores.

6. Quanto a sua discordância pela aplicação da Taxa Referencial (TR) no débito lançado como índice de atualização monetária dos débitos vencidos ou como taxa de juros, pelas razões que cita, cumpre alertar o contribuinte que **a autuação refere-se ao período compreendido entre maio de 1992 e agosto de 1995**, fora, portanto, do período em que a TR ou TRD foi utilizada como índice de taxa de juros (1991), estando já em vigor a Lei nº 8.383/91, instituidora da UFIR. Prejudicada assim a análise sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

aplicabilidade ou constitucionalidade da TR, bem como de sua incidência ou não sobre a multa.

7. Não traz o contribuinte qualquer prova de que tenha efetivamente o Diário Oficial da União de 31-12-1991 circulado em 02-01-1992, resumindo-se sua inconformidade em trazer tal alegação aos autos.

7.1. Para todos os efeitos legais, portanto, a Lei nº 8.383/91 entrou em vigor em 31-12-1991, por ter sido publicada no Diário Oficial daquela data, presumindo-se sua normal circulação.

7.2. De qualquer maneira, porém a questão já está pacificada pelas Cortes superiores, no sentido de que "a lei nova, vigente no exercício em que se completou o fato gerador, apenas impôs a atualização do valor da obrigação tributária por um novo indexador: UFIR. E, como prescreve o art. 97, § 2º do CTN, não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo". (STF, Recurso Extraordinário nº 197.959-3-Rio Grande do Sul, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ-I de 13-03-1996, pág. 6947/6948).

7.3. Por outro lado, às autoridades fiscais, estando a legislação em plena vigência, compete unicamente o seu cumprimento, até que sejam retirados do ordenamento jurídico.

7.4. Desse modo, a tentativa de descaracterizar a taxa SELIC através da arguição de inconstitucionalidade das Leis nº 8.981 e 9.065/95, uma vez que o contribuinte equipara a taxa SELIC à TR, ou de sua inaplicabilidade, é prejudicada pela ausência de competência da Administração para decidir sobre o assunto. Porém, quanto à aplicação do art. 192 da Constituição Federal, sobre a limitação dos juros em 12% ao ano, pode-se mencionar o entendimento jurisprudencial assentado no sentido de que o dispositivo constitucional mencionado não é auto-aplicável, conforme se observa do Recurso Extraordinário nº 194.044-1, Relator o Min. Ilmar Galvão (DJ-I 01-07-96):

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN nº 4, entendeu, por expressiva maioria, que a norma inscrita no § 3º do art. 192 da Constituição Federal não é de eficácia plena e está



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

condicionada à edição de lei complementar que regulará o sistema financeiro nacional e, com ele, a disciplina dos juros.

7.5. A esse respeito, esclareça-se, ainda, que não tem aplicação ao caso o limite constitucional de juros de 12% ao ano, porque o limite estabelecido no art.192 § 3º da C.F. refere-se a juros remuneratórios pela concessão de créditos, diferentemente dos juros moratórios pela inadimplência de débitos fiscais.

8. A decisão (não-unânime) do Segundo Conselho de Contribuintes no Processo 11080.007754/92-83, exarada no Acórdão nº 202-08.359, não faz menção, no dispositivo, à questão das consultas realizadas, e, efetivamente, decide a favor do contribuinte. Entendemos, no entanto, que há determinação clara do Ministério da Fazenda, através da Portaria MF nº 609/79, no sentido de atribuir competência às Coordenações da Secretaria da Receita Federal para decidir questões de interpretação da legislação tributária, entre as quais inclui-se a classificação fiscal de mercadorias, decisões essas que somente podem ser modificadas por ato do Secretário da Receita Federal, sendo que a discordância por parte de outros órgãos ministeriais deverá ser objeto de representação à SRF. O entendimento contrário resultaria em desvirtuamento da concepção sistêmica da estrutura organizacional do Ministério e na perda da razão de existência das referidas Coordenações e de suas atribuições específicas.

8.1. Efetivamente, conforme se verifica da Decisão nº 737/93, exarada em primeira instância no Processo nº 11080.007754/92-83 e reproduzida no Auto de Infração impugnado a fls. 319/332, foram efetuadas três consultas sobre classificação de mercadorias tendo em vista a matéria objeto da atuação, quais sejam:

8.1.1. Processo nº 11065.000775/90-86. Nome comercial: Roli-bags. Tipo da mercadoria: embalagem de sacos picotados em bobina própria para hortifrutigranjeiros, açougue e padaria; classificação adotada; 3923.21.0100; classificação pretendida: 3923.90.9901; Orientação NBM/DIVTRI-10ª.RF nº 025, de 06-07-1990: a mercadoria deve ter a classificação no código TIPI 3923.21.0100; Despacho Homologatório CST (DCM) nº 40, de 21-02-1991, confirmando a decisão sobre classificação fiscal adotada em primeira instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

8.1.2. Processo nº 11065.000776/90-49. Nome comercial: Multilayer. Tipo da mercadoria: embalagem de sacos multicamada com propriedades de barreira contra gases, própria para embalagem de frios; classificação adotada; 3923.21.0100; classificação pretendida: 3923.90.9901; Orientação NBM/DIVTRI-10ª.RF nº 030, de 09-08-1990: a mercadoria deve ter a classificação no código TIPI 3923.21.0100; Despacho Homologatório CST (DCM) nº 108, de 22-04-1991, confirmando a decisão sobre classificação fiscal adotada em primeira instância.

8.1.3. Processo nº 11065.000777/90-10. Nome comercial: Microfurado. Tipo da mercadoria: embalagem de sacos microfurados, própria para embalar pão; classificação adotada; 3923.21.0100; classificação pretendida: 3923.90.9901; Orientação NBM/DIVTRI-10ª.RF nº 031, de 09-08-1990: a mercadoria deve ter a classificação no código TIPI 3923.21.0100; Despacho Homologatório CST (DCM) nº 107, de 22-04-1991, confirmando a decisão sobre classificação fiscal adotada em primeira instância.

8.2. Desse modo, não foi o Auto de Infração elaborado por pretensões puramente fiscalistas, como alega a defesa, ou apenas em razão de hermenêutica da Regra de Interpretação nº 3, mas em função de consultas regularmente efetuadas e processadas até a última instância, na qual as decisões foram exaradas uniformemente e de forma contrária ao contribuinte pelo Órgão com competência funcional estabelecida para resolver tais questões, em termos de Consulta, e que certamente analisou a questão sob todos os aspectos, incluindo especificidade da classificação, essencialidade e seletividade do produto, sendo (ou devendo ser) a decisão final proferida definitiva no âmbito administrativo, nos termos da Portaria MF nº 609/79, a qual convém reproduzir, no que pertine:

PORTARIA MF nº 609/79.

(...)

I - A interpretação da legislação tributária promovida pela Secretaria da Receita Federal, através de atos normativos expedidos pelas suas Coordenações, só poderá ser modificada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

II - Os órgãos do Ministério da Fazenda que discordarem do entendimento dos atos normativos referidos no item anterior deverão propor sua alteração ao Secretário da Receita Federal.”

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 604/626, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- é nula a decisão recorrida por ter-se negado a examinar os aspectos constitucionais invocados na impugnação, tecendo longas considerações no sentido de que a declaração da inconstitucionalidade de lei pode ser declarada por qualquer dos poderes do Estado, com base em copiosas invocações doutrinárias e jurisprudenciais.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'R. S. S.', located at the bottom left of the page.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

De início é de se afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, devido ao fato dela não ter apreciado argumentos acerca da inconstitucionalidade de leis que regulam alguns dos aspectos da presente exigência, eis que é pacífico o entendimento neste Conselho de que não compete ao Poder Executivo interferir nas atribuições do Poder Judiciário, como muito bem expuseram a autoridade singular e a douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

No mérito, quanto à correção monetária do saldo credor do IPI, trata-se de questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e que só veio a ser demandada na petição de recurso, portanto, constitui matéria preclusa da qual não se toma conhecimento.

A respeito da matéria principal aqui em exame - classificação fiscal de sacos plásticos destinados à embalagem de alimentos -, bastante conhecida deste Colegiado, alinho-me à corrente que entende que, por estrita observância das regras de classificação, este produto classifica-se na subposição 3923.2 da TIPI/88, conforme já me manifestei no Acórdão nº 202-07.967, cujas razões, neste particular, a seguir reproduzo:

E, no que diz respeito aos sacos plásticos, não há dúvidas que classifica-se na posição 3923, por tratar-se de um artigo de transporte ou de embalagem, de plástico.

A questão aqui é saber em qual das subposições, cuja incidência da posição 3923 foi desdobrada, ele se encontra.

Esta certamente é a subposição 3923.2, pois textualmente ali está designado (sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos).

Por outro lado, é de se ressaltar que a pretensão da recorrente em comparar uma suposição de 1º nível (S.H. internacional) com um subitem (NBM/SH nacional) é descabida, haja vista as aludidas regras de classificação ao disporem que "... apenas são comparáveis suposições do mesmo nível..." (RGI-6).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

Pela técnica de classificação, caberia, se fosse o caso, comparar a subposição 3923.2 (sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos) com a subposição 3923.90 (-outros), na qual está contido o subitem utilizado pela Recorrente 3923.90.9901 – Embalagens para produtos alimentícios).

Porém, como já dito o produto em foco encontra-se designadamente referenciado na subposição 3923.2, daí nem mesmo fazer sentido o recurso à RGI-3a c/c RGI-6 (prevalência da suposição mais específica), dada a inocorrência do pressuposto para a aplicação desta regra, ou seja, parecer que a mercadoria possa classificar-se em duas ou mais subposições. (G/N).”

Quanto às demais questões suscitadas pela Recorrente atinentes às multas aplicadas, à utilização da “taxa SELIC” como fator de juros e do emprego da UFIR como índice de correção monetária no ano de 1992, os fundamentos adotados pela decisão recorrida para rebatê-las expressam a posição deste Colegiado.

Contudo, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, cujo art. 45, ao dar nova redação ao art. 80 da Lei nº 4.502/64, reduziu a multa de ofício prevista no seu inciso I para 75% (matriz legal do inc. II do art. 364 do RIPI/82), a qual deve ser aplicada ao caso vertente, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea “c”, do CTN, e, no caso da circunstância agravante prevista no inc. II do § 1º do art. 351 do RIPI/82, aumentada de 50%, em virtude do disposto no art. 352, inc. I, “a”, do RIPI/82.

No mais, é de ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos, razão pela qual dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75% e 112,5%, respectivamente, sem e com circunstância agravante.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA,
RELATOR-DESIGNADO

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

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

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

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

"Verifica-se pelo Termo de Intimação que inaugura o presente (fls. 01), que o autuante, entre outras providências, intimou a recorrente a "discriminar cada uma das embalagens empregadas em cada um dos produtos relacionados no item 1, separando-os por tipo, capacidade, material e quaisquer outras características distintivas (ex.: rolha, tampa plástica, rótulo, saco plástico, saco de papel, etc.)".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

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

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

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

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

"... não estão se referindo a destinação do produto, mas sim às suas características intrínsecas que os tornem próprios para acondicionar" ... aqueles produtos (PN-04/77, item 08, também invocado, aliás, pela Recorrente);

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

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

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

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

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

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

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

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

Mas não é tudo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

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

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

Por essas razões, voto pelo provimento do recurso."

Por outro lado, pronunciando-se a respeito dessa mesma matéria, a Egrégia Primeira Câmara deste Conselho adotou, por unanimidade, o voto da Conselheira Selma Salomão Wolszczak, conforme faz certo o Acórdão nº 201-69.560, cuja substância reproduzimos a seguir.

O Acórdão em questão tem a seguinte ementa:

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

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

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

Pretende a Fazenda que esses continentes sejam classificados como "sacos".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

Não vejo entretanto a razão dessa pretensão.

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

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

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

De fato, ali estão especificadas posições próprias para todos os tipos de continentes de matérias plástica segundo seu formato: caixas, caixotes engradados e materiais semelhantes no subitem 10; sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos no subitem 2; garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes no subitem 30; bobinas, carretéis e suportes semelhantes no subitem 40.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

subitem 90.9902 e embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos no subitem 90.9903.

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

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

Ainda no mesmo voto acentua a ilustre Conselheira:

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

Desta maneira, os bens que, por suas características gerais cabem nos primeiros subitens da posição, mas portam também características capazes de evidenciar que se destinam exclusivamente a embalar os produtos indicados nos códigos finais, têm descrição mais específica nestes. Em primeiro lugar porque nestes cabem apenas as embalagens (bens destinados a isolar e preservar o conteúdo); em segundo porque dentre estas somente alcança as destinadas a conteúdos específicos; em terceiro porque há vinculação e coerência entre a norma de nomenclatura e a de tributação, quando uma abre posição específica para as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

embalagens de produtos essenciais e a outra atribui a essa posição a alíquota zero, revelando assim de forma inequívoca o conteúdo e o alcance desse código.

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

E prossegue:

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

No caso aqui em julgamento trata-se de bens encomendados pelo recorrente, e destinados à embalagem de produtos alimentares de seu comércio. Esses bens são obviamente concebidos e fabricados para uso exclusivo nesse acondicionamento, portando desde a saída da fábrica, as características comprobatórias desse fato: 1) são produzidos com material próprio para o contato contínuo com alimentos ; 2) contém impressas imagens e dizeres que identificam a natureza e as especificações do alimento a ser nela acondicionado; 3) são concebidos e fabricados para isolar e envolver inteiramente o alimento em parcelas fechadas, caracterizando-se portanto como embalagens (invólucros




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11065000859/96-60
Acórdão : 202-09.525

integrais)."

Adoto o entendimento constante no referido voto e dou provimento parcial ao
recurso.

Sala das Sessões, 16 de setembro de 1997


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA