



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11065.001293/2003-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-001.676 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de janeiro de 2012
Matéria IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. POLIESTIRENO EXPANDIDO. CAIXAS DE ISOPOR. EMBALAGENS ALIMENTÍCIAS E FARMACÊUTICAS OU DIVERSAS.
Recorrente KNAUF ISOPOR LTDA
Recorrida DRJ PORTO ALEGRE-RS

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 10/04/1998 a 31/08/2002

IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CAIXAS DE ISOPOR DESTINADAS À EMBALAGEM DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E FARMACÊUTICOS. POSIÇÃO 3923.10.00 DA TIPI/96.

Ainda que sirvam como embalagens de produtos alimentares ou farmacêuticos e sejam destinadas a empresas desses ramos industriais, caixas de poliestirano expandido enquadram-se no código 3923.10.00 da Tabela do IPI aprovada pelo Decreto n° 2.092/96, sendo tributadas pelo IPI à alíquota de 15%. O tratamento tarifário previsto nos Ex 01 e Ex 02 do código 3923.90.00 é aplicável tão-somente às mercadorias que na posição 3923 não tiverem subposições mais específicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente), Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário que discute uma única matéria: a classificação de caixas de poliestireno fabricadas pela autuada, que segundo a fiscalização devem ser enquadradas no código 3923.10.00 (Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes), com alíquota do IPI de 15%, enquanto para a contribuinte o enquadramento correto é 3923.90.00, Ex 01 (Embalagens para produtos alimentícios) e Ex 2 (Embalagens para produtos farmacêuticos), com alíquotas zero.

Apesar de na impugnação ter sido contestada, também, a aplicação dos juros Selic, esta matéria está ausente da peça recursal.

Por bem resumir o consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Conforme Relatório de Verificação Fiscal o recolhimento a menor de IPI se deu pelos seguintes fatos constatados:

a) saídas de caixas de poliestireno expandido, dos mais diversos tamanhos, sempre em formatos retangulares ou quadrados, com tampas, a serem utilizados para embalagem e transporte de chocolates, peixes, carnes, sorvetes, demais alimentos em geral, bem como vacinas e demais produtos farmacêuticos, com classificação fiscal incorreta na posição 3923.90.00 — outros - da Tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados — TIPI, aprovada pelo Decreto 2.092/96.

(...)

... o autuado apresentou impugnação tempestiva (...) na qual, após breve relato dos fatos, alega:

a) incorreta a classificação adotada pela fiscalização, pois utilizou a Regra Geral de Classificação (RGC), Regra Geral de Interpretação (RGI) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) de forma indevida, ao afirmar que o vocábulo "caixa" é suficiente para determinar a correta classificação fiscal, não considerando o princípio da seletividade da alíquota, razão da essencialidade do produto, nos termos de art. 153, § 3, I, da Constituição Federal;

b) que o código utilizado 3923.90.00 adotado, no Ex 01 e no Ex 02 é específico no tocante à descrição da destinação do produto (Embalagens para produtos farmacêuticos e para produtos alimentícios), não podendo haver classificação mais específica que essa, em contraposição à classificação genérica que pretende ser adotada pela fiscalização (caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes — 3923.10.00). Arrola jurisprudência administrativa e judicial que entende ser aplicável ao auto de infração;

(...)

O impugnante anexa declarações dos adquirentes das embalagens por ele fabricadas, fls. 296/305.

Em 31/10/2008, apresenta aditamento a impugnação inicial, fls. 329/334.

No aditamento a então Impugnante menciona a IN SRF nº 123/98 e a que lhe sucedeu (IN SRF nº 157/2002), que aprovam alterações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, transcreve nas Notas Explicativas sobre a posição 3923 e argumenta que “existia classificação fiscal específica, destaques classificação 3923.90.00 - Outras, com destaques Ex. 1, Ex. 2 e Ex. 3, atrelados ao destino das mercadorias, excepcionado a subposição 3923.10.00 que, genericamente, dispunha sobre *“caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes”*, que sirvam para embalagem ou transporte de qualquer tipo de produtos.” E continua:

Vale dizer, a fiscalização ignorou a existência de classificação fiscal específica, os destaques “Ex”, e o fato de que a destinação das caixas/embalagens de isopor, para acondicionamento de produtos alimentícios/farmacêuticos, eram condições essenciais e indispensáveis para enquadramento do produto na TIPI.

A 3ª Turma da DRJ manteve a classificação adotada na autuação, levando em conta que segundo as regras de interpretação do Sistema Harmonizado “as comparações apenas podem ser feitas entre subposições, itens, subitens, ou “ex” do mesmo nível, conforme Regra 6 das RGI - Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado; Regra 1 das Regras Gerais Complementares (RGC), e Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI)”, que transcreve. Mencionou também a IN SRF nº 28/1982 e o Parecer Normativo Cosit nº 17/1985.

Contrária à posição defendida na Impugnação, asseverou o seguinte:

*A classificação TIPI 3923.90.00 (adotada pela autuada), **aplica-se a produtos que, sendo “artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos”, não se enquadrem em nenhuma das formas específicas estabelecidas nas subposições anteriores (3923.1x.xx a 3923.5x.xx), o que não constitui o caso dos produtos de fabricação da autuada, já que são, sem sombra de dúvida, caixas dos mais diversos tamanhos e formas.***

Esclareça-se que os textos da subposição 3923.90, quando dizem “embalagens para produtos alimentícios”, “embalagens para produtos farmacêuticos”, etc., não estão se referindo à destinação do produto, mas sim às suas características intrínsecas que os tornem próprios para acondicionar produtos alimentícios, produtos farmacêuticos, etc.

Essas características podem ser determinadas pela forma da embalagem, pela colocação, dizeres impressos, enfim, qualquer circunstância que se possa reconhecer que a embalagem é própria para acondicionar produtos alimentícios, farmacêuticos,

No Recurso Voluntário, tempestivo, a empresa insiste na posição TIPI 3923.90.00, Ex 1 e Ex 2, repisando a argumentação da Impugnação.

Argúi que deve ser considerada “a regra RG 1, segundo o qual ‘Os títulos dos capítulos e seções da TIPI têm valor apenas indicativo, não resultando, desse fato, nenhuma consequência jurídica quanto à classificação. A classificação se determina de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou Capítulo, e quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas’, a RG3, segundo o qual ‘a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas’”, e que “quando se esta diante do universo de ex tarifários de um determinado código, não basta, apenas, verificar se a mercadoria se enquadra ou não nesse código pelas Regras 1ª a 6ª da RGI, mas é primordial e indispensável verificar se a mesma está ou não no universo do ex tarifário, o que é o caso dos autos.”

Voltando a defender a aplicação do princípio constitucional que rege o IPI, afirma também “que intenção do legislador ao criar os Ex 1 e Ex 2, do código 3923.90.00, destacando-o dos demais códigos que compõem o grupo 39236, foi justamente dar tratamento diferenciado, em homenagem ao princípio da essencialidade do IPI, a todas as embalagens, de plástico, destinadas ao acondicionamento de produtos alimentares/farmacêuticos” e, em seguida, cita jurisprudência administrativa e dos Tribunais Regionais Federais, requerendo ao final seja julgada improcedente a exigência do auto de infração.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Diante da peça recursal, há uma única matéria a decidir: a classificação fiscal de caixas de poliestireno, que determina, em consequência, a alíquota do IPI (15%, como autuado, ou zero, como pretende a Recorrente).

Inexiste discussão quanto à **posição**: o capítulo (1º e 2º dígitos) é o 39 (Plástico e suas obras) e a posição (3º e 4º dígitos), 3923. A divergência é na **subposição** (5º dígito, que define a subposição de 1º nível, e 6º, ou subposição de 2º nível): 3923.10 ou 3923.90.

Para a fiscalização, como os produtos são caixas e a expressão “caixa” é empregada descrição da subposição 3923.10, a classificação fiscal no código 3923.10.00 (“Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes”) é a mais específica, na Tabela do IPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/96. Para a Recorrente, seria mais específica a subposição 3923.90.00, Ex 1 e Ex 2, porque a destinação das caixas/embalagens de isopor, para acondicionamento de produtos alimentícios ou farmacêuticos, é condição essencial e indispensável que não pode ser desprezada na classificação.

Como já antevisto pela DRJ, cujo acórdão não merece reparos, a melhor classificação é a da fiscalização, dada a obrigatoriedade de as comparações serem feitas no mesmo nível (posição, subposições de 1º e 2º nível, itens, subitens e Ex). Pela Regra Geral

Complementar da TIPI (RGC/TIPI), combinada com a Regra 6 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e a Regra 1 das Regras Gerais Complementares (RGC), a definição de determinada subposição define a classificação e exclui a possibilidade de se cogitar dos Ex de outra subposição. Sendo mais específica a subposição 3923.10, resta descartada subposição a 3923.90 e, por consequência, qualquer Ex desta. Observe-se as Regras citadas:

RGC/TIPI

(RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Regra 6 das RGI

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição 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.

Regra 1 das RGC

(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

Ao contrário do que defende a Recorrente, não se pode considerar diretamente os dois Ex, pois primeiro define-se a subposição, e somente depois são considerados os Ex (na posição previamente definida). Assim, mesmo que as mercadorias sejam destinadas a embalagens alimentícias e farmacêuticas, por serem caixas, enquadradas necessariamente na subposição 3923.10 em face da maior especificidade, descabe cogitar dos Ex 1 e Ex 2. A posição 3923.90.00 fica reservada a outras embalagens afora caixas. São exemplos os copos, potes, baldes, bisnagas etc.

Quanto ao princípio da seletividade em função da essencialidade do produto, estatuído no inc. I do § 3º do art. 153 da Constituição Federal, não se pode afirmar que foi desprestigiado quando definidas as alíquotas do IPI dos códigos em questão. Sua aplicação, nesta oportunidade, não pode sobrepujar as regras de classificação fiscal da TIPI.

Além do mais, a mesma caixa pode ser vendida para embalagens de alimentos, fármacos e dos mais diversos outros produtos, nada garantindo que, mesmo quando vendida a um cliente do ramo farmacêutico, por exemplo, não tenha uso diverso.

A referendar a classificação ora adotada, o acórdão nº 301-33.586, da Primeira Câmara do Terceira Conselho de Contribuintes, com a única diferença de que lá se tratava de sacos (subposição de 1º nível 3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos), enquanto aqui, de caixas. Observe-se o voto vencedor, do ilustre Conselheiro José

Luiz Novo Rossari (processo nº 10140.003638/2001-41, sessão de 24/01/2007, com negritos acrescentados):

Na essência da lide cuida-se da classificação tarifária de produtos descritos pela recorrente como "sacos plásticos" em suas notas fiscais, os quais alega terem sido classificados em posição incorreta, do que decorreria a alteração da alíquota do IPI de 15% para 0%, justificando o pedido de restituição pretendido, no valor de R\$ 118.981,96.

A recorrente justifica seu entendimento com o esclarecimento de que os referidos produtos eram destinados à embalagem de produtos alimentícios, e que, por isso, deveriam ter sido classificados no código 3923.90.00, "ex 01" da TIPI, visto que não resta dúvida quanto à especificidade das embalagens.

Cumpre reproduzir, por oportuno e para melhor entendimento da matéria, a Tabela de Incidência do IPI, baseada na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), aprovada pelo Decreto nº 2.092/96, nomenclatura essa que passou a constituir a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH):

39.23	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 1.000cm ³
3923.21.90	Outros
3923.29	--De outros plásticos
3923.29.10	De capacidade inferior ou igual a 1.000cm ³
3923.29.90	Outros
3923.30.00	-Garrafas, garrafas, frascos e artigos semelhantes
	Ex 01 - Esboços de garrafas de plástico, fechados em uma extremidade e com a outra aberta e munida de uma rosca sobre a qual irá adaptar-se uma tampa roscada, devendo a parte abaixo da rosca ser transformada, posteriormente, para se obter a dimensão e forma desejadas
3923.40.00	-Bobinas, fusos, carretéis e suportes semelhantes
3923.50.00	-Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes
3923.90.00	-Outros
	"Ex" 01 - Embalagens para produtos farmacêuticos
	"Ex" 02 - Embalagens para produtos farmacêuticos
	"Ex" 03 - Vasilhame para transporte de leite, de capacidade

De acordo com as normas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, as Regras Gerais de Interpretação (RGI) devem ser aplicadas em ordem numérica crescente, utilizando-se a seguinte apenas quando a anterior não for passível de utilização.

Assim, pela aplicação da Regra Geral de Classificação RGC-1, que determina que a classificação é determinada pelos textos das posições, e das Notas de Seção e de Capítulo, vê-se que a mercadoria está nominalmente citada na posição 3923. Da mesma forma, pela aplicação da RGI-6, que trata da regra para a classificação nas subposições, deve ser utilizada, mutatis mutandis, as mesmas regras anteriores, devendo prevalecer na hipótese presente o mesmo critério.

Ora, no caso não há qualquer dúvida quanto à subposição tarifária da mercadoria objeto de lide, tendo em vista que a mesma estava nominalmente citada no código 3923.2 da então vigente NBM/SH, incluída que foi em subposição de primeiro nível própria para sacos plásticos de quaisquer dimensões.

Destarte, não vislumbro qualquer dúvida no que respeita ao código tarifário dos "sacos plásticos", que têm sua classificação prevista especificamente na subposição 3923.2.

A posição defendida pela recorrente, conforme se verifica da nomenclatura em vigor, somente é passível de aplicação para embalagens que não estejam anteriormente nominadas na mesma posição 3923. Vale dizer, à época dos fatos, só podiam ser classificadas como embalagens para produtos alimentícios beneficiadas com o "ex" tarifário aquelas que não se tratassem de sacos de plástico, por terem essa classificação específica na subposição 3923.2.

*Cumprе ressaltar que o benefício de redução de alíquota para zero estabelecido à época para as embalagens de produtos alimentícios teve como objetivo alcançar **outras** embalagens da posição 3923, diferentes daquelas nominalmente citadas em suas subposições.*

Pelas regras de classificação, resta inequívoco que os sacos plásticos jamais poderiam vir a ser classificados na subposição 3923.90.

De resto, a matéria já objeto de manifestação de longa data da Secretaria da Receita Federal nesse mesmo sentido, como se verifica na IN SRF nº 28/82 (observada a nomenclatura com base na TIPI aprovada pelo Decreto nº 84.338/79), que estabeleceu, verbis:

"4. Ainda que próprias para o acondicionamento de produto alimentar, classificam-se nos respectivos códigos:

a) as embalagens com classificação mais específica na TIPI, como por exemplo, o saco de matéria plástica artificial (código 39.07.05.00);

b) as folhas de matéria plástica artificial (posições 39.01 a 39.06); e c) as folhas de papel (posições 48.01 a 48.15)." (sublinhado na transcrição)

Processo nº 11065.001293/2003-65
Acórdão n.º **3401-001.676**

S3-C4T1
Fl. 406

Destarte, fica descartada a classificação dos produtos no código 3923.90.00, próprio para outros artigos de transporte ou de embalagem, de plástico, decorrendo, daí, não se vislumbrar o direito da recorrente à restituição pretendida.

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

Emanuel Carlos Dantas de Assis