



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	11080.002041/91-51
Recurso n°	136.535 Voluntário
Matéria	II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão n°	302-38.658
Sessão de	22 de maio de 2007
Recorrente	INDÚSTRIA E COM. DE EMB. PLÁST. FADALTA.
Recorrida	DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 01/01/1989, 15/10/1990

Ementa: DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. MOTIVAÇÃO.

Tendo a decisão recorrida apontado os motivos do indeferimento da diligência requerida, não há como acatar o argumento de cerceamento do direito de defesa da recorrente. Também não se afigura plausível o argumento de inexistência de motivação ou fundamentação legal no acórdão recorrido, uma vez que tanto o relatório reclamado como os fundamentos de fato e de direito estão plasmados no corpo do *decisum*.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS – FRASCOS PLÁSTICOS PARA A EMBALAGEM DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Os frascos plásticos destinados à embalagem de produtos farmacêuticos se classificam no código 3923.90.99.02 da TIPI/88, por força do disposto na Regra 3-“a” das Regras Gerais Para Interpretação do Sistema Harmonizado.

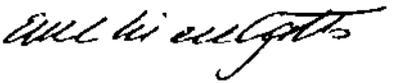
Incabível a aplicação da penalidade capitulada no art. 364, inciso II, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, sobre os frascos plásticos com a destinação de que se trata.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar argüida pela recorrente, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora designada. Vencido o Conselheiro Corinθο Oliveira Machado, relator que negava provimento e por maioria de votos, negar provimento quanto à multa. Vencido o conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento. os Conselheiros: Luciano Lopes de Almeida Moraes, Marcelo Ribeiro Nogueira, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do i. relator da diligência de fls. 630 e seguintes, até aquela fase, com as adaptações e grifos necessários:

A. exigência, formalizada no auto de infração de fls. 62, é descrita como:

1º) falta de lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI em saídas de produtos do estabelecimento por errônea classificação fiscal, com infringência -do art. 62, combinado com os artigos 59 e 107, II, do regulamento do referido tributo, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIP/82); 2º) falta de lançamento do imposto em saídas de produtos do estabelecimento com indevida suspensão do imposto, sem previsão legal, pois a encomendante dos produtos (embalagens) os emprega no acondicionamento de produtos não-tributados, com inobservância dos arts. 36, II, e 55, II, r, do referido regulamento.

Intimada a fiscalizada ao pagamento do imposto julgado devido, bem como à penalidade prevista no art. 364, II, do citado RIP/82.

No auto de infração em que é formalizada a exigência, acham-se discriminados os valores que a integram (imposto, juros de mora e multa) com os respectivos fundamentos legais.

No que diz respeito à errônea classificação fiscal, declara o termo de encerramento, fl. 64, que se trata de frascos plásticos, classificados na TIPI/88 no código 3923.30.00.00, alíquota de 8%, até 31.03.90, e, a partir de então, 15%, sendo que a fiscalizada classificava ditas embalagens no código 3923.90.99.02, alíquota zero. Acrescenta o termo que dita exigência encontra respaldo nas Normas Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, que, na regra nº 3, a, manda prevalecer a posição mais específica sobre a de caráter geral, assim como na Orientação NBM/DIVITRI, 8ª Região Fiscal, nº 056/85, que trata sobre os mesmos produtos, enquadrando-os na classificação 39.07.04.00 da TIPI/83, em vigor à época.

Quanto às saídas com suspensão, embora já corretamente classificados, tais produtos, industrializados por encomenda, se destinavam ao acondicionamento de produtos não tributados, para a distribuidora de Produtos de Petróleo Ypiranga S.A.; hipótese em que era devido o lançamento do imposto.

O período fiscalizado abrange 01.01.89 a 15.10.90.

A autuada, tempestivamente, impugna a exigência, em alçada impugnada (fls. 65 a 108), instruída com os quadros de fls. 110 a 239, de cuja substância tentaremos dar conhecimento ao Colegiado.

Preliminarmente, traça um "perfil" da empresa, suas características, salientando o seu comportamento para com o Fisco. ✓

Depois de outras considerações preliminares sobre a fiscalização, diz que esta, inicialmente, intimou a impugnante a lhe apresentar a correspondência, para apurar: 1º) as operações em que recebe pedidos de embalagens para o acondicionamento de produtos farmacêuticos (consoante amplo cadastro de farmácias clientes, como se constata em anexo, documento n.º 02), classificando tais produtos na posição 392390.99.02, alíquota zero; 2º) operações nas quais a impugnante recebe, com suspensão do IPI, polietileno a granel, que lhe é remetido pela Petróleo Ypiranga e, beneficiando esse insumo, ou seja, transformando-o em sacos plásticos de várias especificações (v. relação anexa, documento 3), dá retorno do produto final para aquele mesmo cliente, consignando nas notas fiscais e que acompanham a devolução dos produtos industrializados, a suspensão do imposto.

Em seguida, passa a descrever a exigência, como constante do auto de infração e seus termos anexos, conforme já relatado.

Comentando o montante da exigência fiscal, traça um quadro do seu ativo total, para dizer da "virtual impossibilidade de a autuada vir a ser compelida ao pagamento da exigência em foco".

Objetivamente, diz que a classificação que adota para as embalagens para produtos farmacêuticos - 3923.90.99.02 - é a correta, porquanto é a mais específica ("embalagens para produtos farmacêuticos").

Também improcede a exigência quanto às saídas com suspensão, das embalagens encomendadas pela Petróleo Ypiranga, fornecedora dos insumos; visto que os produtos da encomendante (lubrificantes e combustíveis), a serem acondicionados nos frascos produzidos pela impugnante, são tributados pelo IPI, após a extinção do Imposto Único. Desse modo, os retornos poderiam ocorrer com suspensão do IPI (art. 36, II, do RPI/82).

Segue-se extenso arrazoado em defesa desses dois pontos de vista, -- conforme sintetizamos.

Justifica, preliminarmente, a alíquota zero para as embalagens de produtos farmacêuticos, em face da essencialidade desses produtos para a coletividade.

Por outro lado, invoca o que chama de regra fundamental para a classificação constante da Nomenclatura e da TIPI, de que "a posição mais específica terá prioridade sobre a mais genérica". E a mais específica, no caso, diz que é a sustentada pela impugnante, que leva em consideração, não apenas o produto - embalagem -, mas, também, a finalidade para produtos farmacêuticos.

Diz que o capítulo 39 cuida de "plástico e suas obras"; a posição 3923 direciona-se a "artigos de transporte ou embalagem, de plástico, rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos". Portanto, não se pode aceitar a classificação pretendida pelo auditor. Afinal, havendo possibilidade de agregar à expressão comum "embalagem" (que designa também garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes, de que cogita a subposição 3923.30.00.00), ainda a finalidade da mesma como "embalagem para produto farmacêutico", não é possível negar que

esta classificação - em 3923.90.99.02 reflita posição mais específica para o produto de que se trata.

Quanto à tributação das saídas (e retorno de in) de frascos industrializados com matéria-prima fornecida pela encomendante, os produtos da encomendante (lubrificantes e combustíveis) a serem acondicionados nos frascos produzidos pela impugnante passaram a ser tributados pelo IPI após a extinção do Imposto Único sobre Lubrificantes; destarte, os retornos de industrialização podiam mesmo ocorrer com suspensão do IPI.

Seguem-se extensas considerações do que vem a ser produto tributado pelo IPI, sempre para concluir que, a partir da extinção do Imposto Único, os lubrificantes passaram para o campo de incidência do IPI.

E, dentro dessas considerações, de que os lubrificantes e combustíveis da encomendante configuram produtos tributados, dentro do campo de incidência do IPI, era perfeitamente cabível a suspensão do tributo no retorno.

Argumentando em seguida com a hipótese da não tributação, mesmo assim entende que há direito à suspensão, sob a consideração que a norma do art. 36, II, do RPI/82 carece de base legal, tema sobre o qual também desenvolve extensa argumentação.

Na hipótese de não serem acolhidas tais considerações, passa a invocar o princípio da não-cumulatividade, invocando, nesse passo, o direito de crédito pelos insumos recebidos para industrialização.

No caso, o mero descumprimento de obrigação formal (como, v.g., o destaque do IPI nas notas fiscais de entrada do polietileno recebido), não poderia retirar da impugnante o direito ao crédito, com a conseqüente eliminação da multa gravosa imposta, invocando, nesse mesmo sentido, acórdão deste Conselho cuja ementa transcreve (nº 62.516).

Ao final, passa a requerer: a) realização de perícia, com invocação dos arts. 17 e 19 do Decreto nº 70.235/72, na hipótese de qualquer manifestação de divergência com respeito à matéria de fato, na informação fiscal sobre a presente impugnação; b) seja cancelada a imposição fiscal, julgada correta a classificação da impugnante (v. doc. 2); e c) admitir o crédito do imposto pelas entradas do polietileno, com conseqüente redução de imposto e multa.

A impugnação é instruída com vários anexos, dos quais destacamos: a) cadastro parcial de farmácias clientes e produtos farmacêuticos para cujo acondicionamento a impugnante confecciona embalagens (documento nº 2, fls. 119 a 152); b) descrição dos produtos "Ipiranga", para cujo acondicionamento a impugnante confecciona embalagens, a partir de matéria-prima, polietileno, fornecida pela encomendante (documento nº 3, fls. 153 a 154); e c) documento nº 7, com vários anexos, a saber: I - demonstrativos de saídas de frascos com os débitos de IPI, como pretendido no auto de infração; II - demonstrativo das entradas dos insumos do encomendante, com classificação fiscal, alíquota, valor e IPI a cujo crédito se julga com direito, em face do princípio da não-cumulatividade; III - demonstrativo financeiro da

apuração dos créditos e débitos, por quinzena; IV - demonstrativo da correção monetária e multa, em face da reconstituição pretendida; e V - outros demonstrativos.

Informação fiscal às fls. 240/242, conforme resumimos.

Quanto às saídas com classificação fiscal 3923.90.9902, como embalagens para produtos farmacêuticos, diz que ditas mercadorias têm classificação no código 3923.30.0000 - "Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes". Isso porque, tratando-se de produtos que possam ser considerados como frascos, esta será sempre a classificação a prevalecer, independentemente de a eles ser também aplicável a condição de embalagem para produtos farmacêuticos, observando, assim, o Parecer Normativo CST n.º 04/77, e em conformidade com a Regra de Interpretação n.º 03, "a" da NBM/SH. Além do mais, os frascos industrializados pela impugnante são de aplicação múltipla, conforme se pode verificar nas cópias do catálogo de fls. 238 e 239.

Quanto a situarem-se os combustíveis e lubrificantes no campo de incidência do IPI, a partir da Constituição de outubro de 1988, o seu art. 155, parágrafo 3.º, dispõe exatamente o inverso, ou seja, que "não incidirá o IPI" sobre ditos produtos.

Diz que, após tentar provar que não é contribuinte do IPI quando dá saída de frascos industrializados para a encomendante, pleiteia o crédito referente aos insumos. Constatou-se, entretanto, que a encomendante não transferiu os referidos créditos para a impugnante, ao remeter os insumos (polietileno); não lançou o IPI nas notas fiscais; conseqüentemente, manteve nos seus registros fiscais os créditos do imposto referente às aquisições de ditos insumos. Logo, a fiscalização não teve como considerar os aludidos créditos para compensar os débitos da impugnante.

Quanto à penalidade proposta (art. 364, II, do RPI/82), dá o fundamento legal da mesma, quando há falta de lançamento do imposto.

Quanto ao pedido de perícia, diz não ser necessário, por não apresentar fato novo, visto que o levantamento fiscal se baseou nos documentos emitidos pela impugnante.

A decisão recorrida, fls. 243 e seguintes, faz um retrospecto do feito, mediante sucinta apreciação do auto de infração, impugnação e informação fiscal, para decidir, quanto à classificação fiscal, invocando o PN-CST n.º 09/86, cujo item 6 transcreve, onde se lê que os frascos e garrafas de matéria plástica artificial, mesmo contendo rótulos com indicações dos produtos que vão acondicionar (produtos farmacêuticos, alimentares, de perfumaria e toucador, etc.) serão classificados sempre no código 39.07.04.00, com base na Regra 3a. letra a, conjugada com a Regra-Geral Complementar (RGC-1) e no item 4 da IN SRF n.º 28/82 e na orientação do PN-CST n.º 04/77. Assim, declara que, em face desse PN, que entende ser complemento da lei, em face do art. 100 do CTN, confirma a classificação constante do auto de infração.

No caso das saídas dos frascos encomendados, com suspensão do imposto, reitera que, em face à sua destinação para acondicionar produtos não tributados pelo IPI (lubrificantes), é devido o lançamento do imposto.

Diz mais que não há como conceder direito ao crédito do imposto, como entende a impugnante, visto que a remetente dos insumos não lançava o IPI na nota fiscal e o inciso III do art. 82 do RPI/82 declara que o imposto, para ser creditado, deve ser lançado ou indicado naquele documento.

Por fim, que a multa tem por fundamento a falta de lançamento do imposto e é baseada no art. 364, II, do RPI/82.

Indefere, dessa forma, a impugnação e mantém a exigência integralmente.

Tempestivamente, volta a autuada ao feito, com alentado recurso, fls. 251 e seguintes, que sintetizamos.

Sustenta que as razões da peça impugnatória não lograram ser infirmadas pela decisão recorrida e, portanto, subsistem na íntegra, até porque dita decisão não atendeu os requisitos do art. 31 do Decreto n.º 70.235/72 (relatório e fundamentos legais).

Depois de uma análise crítica da decisão, sobretudo por se fundamentar em atos administrativos contrários à lei, invoca o Decreto n.º 93.235, de 08.09.86, que, por força do princípio constitucional da seletividade, em razão da essencialidade do produto; reduziu à alíquota zero o IPI incidente sobre frascos e garrafas destinados ao acondicionamento de produtos farmacêuticos.

Invocando o sentido de lei especial do referido diploma, que prevalece sobre a geral e muito mais sobre os atos administrativos invocados na decisão recorrida; invoca parecer do Professor Ives Gandra da Silva Martins, fls. 281 e seguintes, cujo texto pede a anexação aos autos - subscrevendo-o, como se do presente fosse integrante - pelo qual diz que se conclui que as embalagens destinadas aos produtos farmacêuticos são classificadas na posição adotada pela recorrente. Primeiro, porque os atos administrativos dados como razões de decidir, além de anteriores ao Decreto n.º 93.235/86, são atos de hierarquia manifestamente inferior ao Decreto que instituiu a alíquota zero; depois porque estariam ditos atos investindo frontalmente contra o princípio constitucional da seletividade. Gravar com o IPI ditas embalagens implicaria, por óbvio, aumentar o preço de tais produtos, cuja essencialidade - comparada com garrações de bebidas alcoólicas, v.g., dispensa comentários.

No que se refere às saídas dos produtos para Ipiranga, encomendante dos mesmos, com suspensão do imposto, diz que os produtos da encomendante em questão, entre eles o fluido HD para freio, classificado na posição 38.19.00.00.00 (tributados pelo IPI, alíquota de 10%), podiam retomar com suspensão do imposto, sob a regência do art. 36, II; o que aliás, seria uma boa razão para realizar a perícia solicitada. Também porque entende que o art. 36, II, carece de base;

legal, valendo, no caso, a disposição insita nos arts. 2º e 5º, II, b, da Lei nº 4.502/64.

Alega mais que, sob o princípio da não-cumulatividade do imposto, os supostos débitos pela saída dos frascos industrializados devem ter, como contrapartida de compensação necessária, os créditos pelas entradas dos insumos, devendo, outrossim, ser cancelada a multa de 100%, porquanto, imposta nessa feição, adquire inequívocos contornos confiscatórios.

Volta a tecer longas considerações em defesa do direito de devolução, com suspensão do IPI dos produtos encomendados, já agora, pelo menos no que respeita aos frascos plásticos tendentes a embalar produtos tributados pelo IPI, entre eles invocando os "fluidos HD para freio", como já mencionado.

Tendo em vista, sobretudo, esse fato, reitera o pedido de pericia, inclusive em homenagem ao pleno direito de defesa.

Diz que, sob essa consideração, que alguns dos lubrificantes e combustíveis da encomendante configuram produtos tributados, na exata medida em que se situam dentro do campo de incidência do IPI. A parte em que a exigência fica, pois, na dependência da realização de diligência, que reitera.

Todavia, insiste em que, ainda que os produtos da encomendante (lubrificantes e combustíveis) não fossem tributados pelo IPI, aplicar-se-ia a suspensão no retomo, isso porque, no seu entendimento, carece de base legal a referida exigência, conforme vasta argumentação já apresentada na impugnação, nesse sentido, que agora reitera.

Por fim, quanto ao direito de crédito pelos insumos recebidos, em contrapartida à exigência do imposto, com invocação do princípio da não-cumulatividade, reitera e amplia as longas considerações já desenvolvidas na impugnação, as quais já relatamos, resumidamente.

Finaliza em requerimento contendo os seguintes itens, que também resumimos:

a) que seja anulada a decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, cristalizado no indeferimento da prova pericial, único meio capaz de definir quais os produtos da encomendante são tributados;

b) baixar o processo em diligência, para o efeito de realizar-se tal levantamento;

c) ser modificada a decisão recorrida, para ser declarada correta a classificação adotada pela recorrente para as ditas embalagens; e

d) na hipótese de não ser acolhido o pleito - ad argumentandum tantum, que seja reduzido o montante:

- pelo cômputo dos créditos relativos aos insumos recebidos da Ipiranga, conforme relação constante dos anexos I a IV, acostados à impugnação;

- pelo cancelamento da imposição da multa de 100% sobre o valor do imposto, por assumir contornos confiscatórios; e

- reduzindo o montante da multa imposta, por equidade, para 10%.

Em 08/12/93, foi convertido o presente julgamento em diligência, para que o autor do feito, ou quem seja designado, prestasse o seguintes esclarecimentos:

a) no que diz respeito à classificação fiscal dos frascos que a recorrente industrializa e dá saída: no demonstrativo de fls. 2 a 42, que instrui o auto de infração se acham relacionadas as notas fiscais de saída com completa identificação, salvo no que diz respeito ao destinatário. Solicita-se, então, ao autor da diligência que identifique os destinatários e respectiva atividade;

b) no que diz respeito ao retorno dos frascos à Distribuidora de Produtos de Petróleo Ipiranga, mandados industrializar por esta, com fornecimento dos insumos, diligenciar, junto ao estabelecimento da encomendante (Ipiranga):

- se esta industrializa produtos sujeitos ao IPI e quais e se os acondiciona nos frascos industrializados pela recorrente;

- se esta se credita do IPI relativamente aos insumos adquiridos e remetidos para a recorrente; e

c) quanto ao crédito do imposto, pretendido pela recorrente, pelo retorno dos produtos encomendados, à Ipiranga:

- se está correto, quanto aos valores, o relacionamento desses créditos, feitos pela recorrente; em caso contrário, corrigir, atribuindo-lhes os valores adequados.

Do resultado dessa diligência, deve ser dado ciência à recorrente, para que se pronuncie, querendo, mas exclusivamente quanto aos ditos resultados."

Realizada a diligência, instruída com a farta Documentação de fls. 305 a 587, do seu resultado foi produzida a Informação Fiscal de fls. 303/304, também a seguir transcrita e lida:

"Em atendimento ao solicitado à fls. 300, deste processo, pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda temos a esclarecer o que segue:

a) A identificação dos destinatários (adquirentes) e a sua respectiva atividade econômica referente as notas fiscais enumeradas de fls. 02 a 44 deste processo, encontram-se discriminadas em relatório anexo fls. 307 a 335, assim como a comprovação da atividade econômica, fls. 336 a 587.

b) Quanto ao retorno dos frascos da fabricante para a Distribuidora de Produtos de Petróleo Ipiranga SA:

- os produtos que a encomendante industrializa são óleos lubrificantes e automotivos de classificação fiscal 2710.00.0202, da TIPII82, cuja

incidência do IPI é N/T (não tributado). Tais produtos eram acondicionados nos frascos plásticos industrializados por encomenda pela Indústria de Embalagens Plásticas Fa-da Ltda.

- a empresa encomendante não creditou-se do IPI correspondente as remessas de insumos para o fabricante das embalagens plásticas conforme verificação feita na empresa, assim como, declarado pela mesma à fl. 306 deste processo.

c) Quanto ao último quesito referente aos valores de crédito de IPI que o recorrente relacionou, fls. 224 a 226, constatou-se serem corretos.

Para constar, lavramos o presente Termo que vai assinado por mim e pelo representante legal da empresa para ciência e querendo que se pronuncie no prazo de 20 (vinte) dias, observando que exclusivamente quanto aos destes resultados. "

Ouvida a Recorrente para que se pronunciasse exclusivamente quanto ao resultado da diligência, a mesma comparece aos autos, às fls. 588 e seguintes, com as alegações, conforme leio para ciência do Colegiado (sinteticamente, reclama que o fiscal não se manifestou sobre matérias que não tem a ver com classificação fiscal).

Em 13/05/97, foi novamente convertido o presente julgamento em diligência, para que o autor da Informação de fls. 303/304, ou quem fosse designado, se pronunciasse exclusivamente no que diz respeito às citadas alegações da Recorrente, somente em relação aos Anexos I a V, ali referidos.

O Relatório de diligência fiscal de fls. 687/688 dá cumprimento à diligência determinada anteriormente.

Às fls. 696 e seguintes, segue o acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes que julgou parcialmente a contenda:

Texto da Decisão:

Por unanimidade de votos: I) não se conheceu do recurso, na matéria referente a classificação fiscal, por ser de competência do Terceiro Conselho de Contribuintes; e II) deu-se provimento parcial ao recurso, na parte remanescente, nos termos do voto do Relator.

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. DESLOCAMENTO DE COMPETÊNCIA. Em face da legislação tributária pertinente, processam-se perante o Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes os autos que tenham como objeto autuações decorrentes de classificação de mercadorias relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados. Recurso não conhecido nesta parte. IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. Não cabe suspensão do imposto no retorno de produtos industrializados por encomenda ao encomendante quando este não os destinem a comércio, a emprego como matéria-prima ou produto intermediário em nova industrialização, ou a emprego no acondicionamento de produto tributado. CRÉDITOS DE INSUMOS REMETIDOS PELO ENCOMENDANTE. O direito ao crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, recebidos de terceiros para industrialização de ✓

produtos por encomenda, está condicionado ao destaque ou indicação desses créditos na nota fiscal. Admite-se a superação dessa exigência regulamentar, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, quando restar inequivocamente demonstrado nos autos a não utilização desses créditos pelo encomendante e a aplicação dos insumos respectivos no produto industrializado por encomenda do qual se está a exigir o imposto. CONSTITUCIONALIDADE. Não compete à instância administrativa, cuja atividade é plenamente vinculada, manifestar sobre a eventual natureza confiscatória da penalidade aplicada, já que deve obediência à respectiva lei de regência. RETROATIVIDADE BENIGNA: A multa de ofício, prevista no inc. II do art. 364 do RPI/82, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei no 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. ENCARGO DA TRD: Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91. Recurso provido em parte.

À fl. 717, despacho do DRF em PORTO ALEGRE/RS, dizendo ser impossível apartar o processo sem saber que alíquota utilizar para o cálculo do imposto devido, daí ser necessário conhecer a correta posição da NCM.

Novo acórdão, fls. 720/723, retificando o anterior, e encaminhando o processo para este Terceiro Conselho de Contribuintes, sem apartá-lo. À fl. 724, distribuição a este Conselho, em 17/10/2006. ✓

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado e conhecido.

Em preliminar, cumpre dizer que a recorrente menciona *in limine* de seu extenso apelo, que a decisão de primeira instância não atendeu os requisitos do art. 31 do Decreto nº 70.235/72 (relatório e fundamentos legais), e ao final, aponta nulidade da decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, cristalizado no indeferimento da prova pericial, único meio capaz de definir quais os produtos da encomendante são tributados.

A primeira observação merece ser rechaçada de plano, uma vez que o relatório reclamado está às fls. 243/245, e os fundamentos legais estão plasmados nas fls. 245/247 deste expediente.

Quanto à nulidade da decisão recorrida, por preterição do direito de defesa, cumpre dizer que a preliminar foi afastada pelo i. relator do acórdão do Segundo Conselho de Contribuintes, no bojo do seu voto, fls. 700/701, que assinalou ser o pedido articulado em desacordo com as disposições do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, e demais disso a questão da definição de "*quais os produtos da encomendante são tributados*", em verdade, constituiu uma inovação trazida no recurso, em substituição à tese de que os combustíveis e lubrificantes com a extinção do IUM estariam no campo de incidência do IPI sob a égide da CF/88, uma vez que a recorrente reconheceu a frontal colisão dessa tese com o disposto no art. 155, § 3º, da atual Carta Magna. Ainda daquele i. relator se colhe a observação de que:

Se isso não bastasse, de se notar que nas diligências decididas por este Colegiado por proposta do então relator essa matéria foi dilucidada como adiante se verificará.

Isto posto, rejeito a indigitada preliminar.

Dito isso, estou por afastar a preliminar de nulidade da decisão *a quo*.

Quanto ao mérito da lide, classificação fiscal dos frascos plásticos, catálogo anexo às fls. 238/239, convém delinear os contornos das duas classificações ofertadas. Pela recorrente – código 3923.90.99.02 da TIPI/88 – *Embalagens para produtos farmacêuticos*, alíquota zero. Pela auditoria-fiscal – código 3923.30.00.00 – *Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes*, alíquota de 8% até 31.03.90, e a partir de então, 15%.

Em primeiro plano, insta observar que a discussão sobre classificação fiscal dos produtos aqui reclassificados, só tem procedência para aqueles frascos vendidos a farmácias, ou mesmo a laboratórios, uma vez que foram classificados originariamente como *Embalagens para produtos farmacêuticos*. Dessarte, os frascos vendidos a empresas com atividade econômica tais como distribuidora de produtos de petróleo e com atividade econômica não identificada, constantes do relatório de fls. 307/335 (que contém a identificação dos adquirentes e a sua respectiva atividade econômica, referente às notas fiscais enumeradas nas

fls. 02 a 44 deste processo) merecem ter sua classificação fiscal reclassificada, nos termos propostos pela auditoria-fiscal, haja vista não serem, ou não poderem ser, por óbvio, *Embalagens para produtos farmacêuticos*. Com respeito à identificação da atividade econômica das empresas, deverá ser levado em consideração também o rol apresentado pelo contribuinte posteriormente, fl. 589, de empresas identificadas como "farmácia", conjuntamente com seus estatutos sociais, fls. 591 a 628.

Adentrando na discussão acerca da classificação fiscal das embalagens e frascos para produtos farmacêuticos, pelas datas dos atos administrativos aqui apresentados, e também pelos acórdãos pesquisados, fica evidente que a matéria não é novidade nestes Conselhos de Contribuintes. Além dos Pareceres CST e outros atos administrativos como a Orientação NBM/DIVITRI, 8ª Região Fiscal, nº 056/85, que trata sobre os mesmos produtos, enquadrando-os na classificação 39.07.04.00 da TIPI/83, em vigor à época, trazidos pela auditoria-fiscal em sua peça vestibular deste expediente, pode-se inferir da jurisprudência administrativa dos Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes que a luta entre produtores e importadores com o fisco pela melhor classificação já tinha lugar na TIPI/83, e com a TIPI/88 continuou.

A jurisprudência no caso vertente, creio eu, não é de muita valia, porquanto os frascos plásticos para produtos farmacêuticos já motivaram toda sorte de decisão, e somente as características de cada caso é que pode bem dizer se as soluções lá encontradas fizeram justiça às partes naqueles litígios.

Bem por isso, voltei-me às soluções de consulta sobre o assunto, e cheguei à seguinte conclusão — frascos é o tipo do gênero embalagens, daí ser mais específico falar-se em frascos do que embalagens. Tal raciocínio está corroborado pelas ementas de decisões e soluções de consulta sobre a matéria abaixo, e também pelos significados das palavras nos dicionários:

Embalagem – (termo francês) s. f., acto ou efeito de embalar. s. f., empacotamento; enfiamento; acondicionamento de mercadorias.

Frasco – (do Germ. *flaska*, garrafa) s. m., vaso, geralmente de boca estreita e gargalo curto, destinado a líquidos.

(Língua Portuguesa On-Line - <http://www.priberam.pt/dlpo/dlpo.aspx>)

Frasco é um recipiente, destinado ao armazenamento e condicionamento de substâncias em estado gasoso, líquido ou bifásico (entre sólido e líquido). São de diversos tipos e tamanhos, mas, usualmente, em forma de pequenas garrafas com ou sem tampamento. De largo uso em embalagens de produtos comerciais, como os de higiene e beleza, e laboratoriais.

(Wikipédia, a enciclopédia livre - http://pt.wikipedia.org/wiki/P%C3%A1gina_principal).

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias **EMENTA:** CÓDIGO TIPI: 3923.30.00 Mercadoria: Frasco cilíndrico plástico, 10ml - PET Branco, próprio para embalagem de produtos farmacêuticos, cosméticos, etc.

**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 8ª
REGIÃO FISCAL DECISÃO Nº 45 de 31 de maio de 1999**

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Código TIPI: 3923.30.00 Mercadoria: Frascos de plástico soprado (polipropileno), para acondicionamento de xampus, hidratantes e medicamentos. 3923.90.00 - Potes de plástico injetado (polipropileno), para acondicionamento de cremes, cosméticos e medicamentos.

**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 10ª
REGIÃO FISCAL DECISÃO Nº 99 de 08 de setembro de 2000**

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias EMENTA: Código TIPI - Mercadoria 3923.90.00 Ex 01 - Embalagens de polietileno com gravação em serigrafia e dispositivo de conta-gotas, próprias de produtos farmacêuticos.

**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª
REGIÃO FISCAL SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 2 de 07 de janeiro de 2002**

Atento para os frascos plásticos produzidos pela recorrente, fls. 238/239, nota-se que tais produtos não são exclusivos para produtos farmacêuticos, embora possam ser utilizados também por farmácias e laboratórios, e nesse sentido, não há como albergar a tese da recorrente de que os produtos que fabrica seriam de exclusiva aplicação no campo farmacêutico. Em virtude disso, ficam prejudicados os demais argumentos da recorrente, e procede a aplicação da regra 3 "a" das REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO, invocada pela auditoria-fiscal em sua peça vestibular, cujo conteúdo declino:

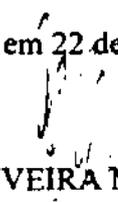
REGRA 3

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. ✓

Posto isso, entendo correto o lançamento, no que tange à classificação fiscal, bem como o quanto decidido pelo órgão julgador de primeira instância. **Voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, e no mérito, DESPROVER o recurso.**

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Elizabeth Emilio de Moraes Chieregatto Relatora Designada

Os argumentos apresentados pelo I. Conselheiro Corinto de Oliveira Machado para rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, argüida pela Interessada, não merecem qualquer reparo, razão pela qual acompanho seu entendimento.

Entretanto, não posso concordar com a tese defendida pelo mesmo D. Relator originário no que se refere ao mérito da lide aqui tratada, qual seja, a classificação fiscal dos frascos plásticos.

Classificou-os a Recorrente no código 3923.90.99.02 da TIPI/88, enquanto a Fiscalização os enquadrou no código 3923.30.00.00 da mesma TIPI.

A Seção VII da Tarifa trata de “Plásticos e Suas Obras e Borrachas e Suas Obras”, sendo que o Capítulo 39 refere-se, especificamente, aos “Plásticos e Suas Obras”.

A posição 3923 abriga os “Artigos de Transporte ou de Embalagem de Plásticos; as Rolhas, Tampas, Cápsulas e Outros Dispositivos para Fechar Recipientes de Plásticos”.

A subposição 3923.30 alberga os “Garrafões, Garrafas, Frascos e Artigos Semelhantes” e a subposição 3923.90 “Outros Artigos de Transporte ou de Embalagem de Plásticos” que não “Caixas, Caixotes, Engradados e Artigos Semelhantes”, “Sacos de Quaisquer Dimensões, Bolsas e Cartuchos”, “Garrafões, Garrafas, Frascos e Artigos Semelhantes”, “Bobinas, Carretéis e Suportes Semelhantes”, “Rolhas, Tampas, Cápsulas e Outros Dispositivos para Fechar Recipientes”.

Se não considerarmos as possíveis finalidades para as quais os “Artigos de Transporte ou de Embalagem de Plásticos” podem vir a ser empregados, não existe a menor dúvida de que os frascos estariam abrigados na subposição 3923.30.

Contudo, ao analisar mais detalhadamente a subposição 3923.90, verificamos que, em seu bojo, foram colocados três (03) “Ex”, quais sejam:

- Ex 01 Embalagens para produtos alimentícios;
- Ex 02 Embalagens para produtos farmacêuticos; e
- Ex 03: Vasilhame para transporte de leite, de capacidade de até 300 litros.

ELC/IK

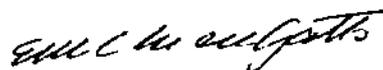
Desta forma, socorrendo-me da Regra 3-“a” das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado¹, entendo que a mercadoria objeto da controvérsia está, efetivamente, enquadrada na subposição 3923.90., conforme indicado pelo Contribuinte.

Este entendimento fica ainda mais robustecido quando se verifica que consta dos autos amplo cadastro das farmácias clientes da Autuada (fls. 120 a 152), bem como Relatório das Notas Fiscais emitidas por Indústrias de Embalagens Plásticas Fada Ltda., com os respectivos destinatários (adquirentes) e a atividade econômica por eles exercida (fls. 307 a 335).

Isto posto, voto por excluir do crédito tributário lançado a parcela referente aos frascos plásticos destinados para servir de embalagens para produtos farmacêuticos, bem como a multa incidente sobre os mesmos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO Relatora Designada

¹ Regra 3. Quando pareça que a mercadoria possa 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 (...)