



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Recurso n.º : 301-119922  
Matéria : IPI/CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 1ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : MEDABIL PLÁSTICOS LTDA.  
Sessão de : 12 de fevereiro de 2007  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

IPI. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. As embalagens que continham gargalo, mesmo que caracterizadas como destinadas a produtos alimentícios ou farmacêuticos, classificavam-se no código TIPI/88 3923.30.0000, de garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes e não nos códigos 3923.90.9901, relativo a embalagens para produtos alimentícios e 3923.90.9902, de embalagens para produtos farmacêuticos. As embalagens que não se classificavam nas subposições anteriores à 3923.90 e que tinham características que permitiam identificá-las como destinadas para produtos alimentícios e produtos farmacêuticos classificavam-se, respectivamente, nos códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso especial, para restabelecer a exigência relativa as embalagens que constam do laudo de fls. 253, com a numeração 2 e 8, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Antonio Flora e Carlos Henrique Klaser Filho que negaram provimento ao recurso.

  
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
RELATORA

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

FORMALIZADO EM: 07 MAI 2007

*AOP*

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO (Substituto Convocado), NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

*BS*

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205  
  
Recurso n.º : 301-119922  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : MEDABIL PLÁSTICOS LTDA.

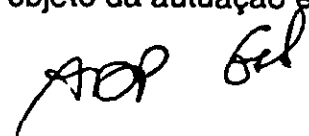
## RELATÓRIO

O presente recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional com fulcro nos incisos I e II do artigo 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, versa sobre decisão que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

Os fatos dos autos podem ser resumidos da seguinte forma: a empresa deu saída a potes plásticos, com gargalo e tampa, e tampas próprias para esses recipientes, classificando-os nos códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902, com alíquotas zero de IPI, por considerá-los como sendo próprios para embalar produtos alimentícios ou farmacêuticos. A fiscalização desclassificou os potes plásticos para o código 3923.30.0000 da TIPI/88, destinado a "garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes", com alíquotas de 8% até 31/03/90, de 15% de 01/04/90 até 04/07/94 e de 10% a partir de 05/07/94, e as tampas vendidas separadamente para o código 3923.50.0000 da TIPI/88, relativo a "rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes", com alíquotas de 8% até 31/03/90 e de 15% a partir de 01/04/90. Em decorrência, foi lavrado o auto de infração para cobrança do IPI, juros de mora e multa de 100%, prevista no art. 364, inc. II do Regulamento do IPI.

A DRJ em Porto Alegre considerou parcialmente procedente o lançamento, cancelando o valor do imposto e acréscimos correspondentes aos potes para acondicionar achocolatado em pó, marca TODDY, por estarem sob processo de consulta e mantendo o restante da exigência. Dessa decisão recorreu de ofício, por serem os créditos tributários excedentes ao valor de alçada.

O processo foi julgado inicialmente pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que resolveu baixar o processo em diligência para que a empresa fosse intimada a anexar uma amostra de cada produto objeto da autuação e o



Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

processo fosse enviado ao INT para que respondesse ao seguinte: a) o que define ter o produto um gargalo; b) se os produtos contém gargalo; c) se existia nas embalagens características intrínsecas ou extrínsecas que as tornem adequadas para acondicionar determinado produto alimentar ou farmacêutico.

A empresa, que alegou não possuir amostras de 7 dos 15 produtos autuados, fez juntar aos autos laudo do CIENTEC sobre as outras 8 embalagens, onde se lê que seis delas não apresentam gargalos e, portanto, somente duas o têm. (fls. 253/254)

Às fls.295 consta informação fiscal da DRF em Porto Alegre reiterando não ter sido possível o cumprimento total da diligência por inexistência das amostras das demais embalagens e sugerindo que o Segundo Conselho remetesse o processo ao INT para a continuação do pedido na Resolução.

Em face da alteração da competência, o processo foi encaminhado ao Terceiro Conselho de Contribuintes, que proferiu a Resolução de fls. 308/313 onde, tendo em vista a existência de rasura no termo de verificação de fl. 81 (superposição da palavra com escrita à mão sobre a palavra sem grafada mecanicamente), ficou decidido que deveriam ser ouvidos o autuante e o representante da empresa que assinou o termo.

O autuante esclarece que termos foram acrescentados pela empresa e que o representante da empresa assinou o documento quando este já estava na forma como consta no processo. O contribuinte apresentou declaração em que informa que aquele representante não faz mais parte do quadro da empresa e expôs outros argumentos.

A Câmara recorrida decidiu pela exoneração total do crédito lançado, negando provimento ao recurso de ofício e dando provimento ao recurso voluntário, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

AOP      Gid

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL** – Recipientes de plástico, sem gargalo e com tampa, com indicações que identifiquem o produto a acondicionar classificam-se nos códigos da TIPI 3923.90.9901 – produtos alimentícios, e 3923.90.9902 – produtos farmacêuticos.

A Douta Procuradoria recorre da decisão, alegando contrariedade à lei ou à evidência das provas e também interpretação divergente da que lhe deu a 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Traz e defende a posição contida no Acórdão 203-03.303, cuja ementa transcrevo:

**IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL** - Potes e frascos de plástico para acondicionar alimentos, denominados genericamente "Embalagens Plásticas", mesmo contendo inscrições que as tornem reconhecíveis como apropriadas para produtos alimentícios, classificam-se na posição 3923.30.0000 da TIPI, por aplicação das Regras Gerais para Interpretação (RGI) e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), integrantes do texto (Decreto-Lei nr. 1.154/71, art. 3º, e Resolução nr. 75/CBN). Recurso negado.

Enfatiza que não se poderia dar provimento ao recurso, uma vez que, com relação aos recipientes para o produto Toddy, parece não restar dúvida que se trata de "recipiente com gargalo roscado, de plástico, com tampa, próprio para acondicionar produto alimentício, comercialmente denominado Pote Plástico completo para produto alimentício." Quanto aos demais produtos, se não há comprovação inequívoca das suas características, tal fato parece não ter sido sequer questionado. Na hipótese, poder-se-ia converter o julgamento em diligência, mas jamais se prover o recurso.

O Presidente da Câmara recorrida entendeu estar caracterizada a divergência e deu seguimento ao recurso.

Cientificada, a empresa apresentou contra-razões em 27/10/2004, requerendo a manutenção da decisão recorrida.

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

Informou que a consulta relativa ao “pote completo para produtos alimentícios” perdeu eficácia com o advento da Lei nº 9.430/96, sendo reapresentada novamente em primeira instância, no prazo legal.

Em resposta, a 10ª RF, por meio da Decisão nº 69, de 19/09/1997, reformulou o entendimento anterior e considerou como correta a classificação no código 3923.90.9901, proposta pela litigante.

Defendeu que, ao consultar sobre a correta classificação do pote plástico completo para produto alimentício, exemplificando que o mesmo destinava-se a acondicionar achocolatado em pó da marca Toddy, tinha presente que a resposta abrangeria, por analogia, todos os demais potes destinados a acondicionar produtos alimentícios.

Seria evidente que a solução da consulta é estendida aos demais potes, principalmente aqueles sem gargalo, isto é, boca larga, diferente de garrações ou garrafas. Defendeu a aplicação da RGI 6 combinada com a 3-a, que determina que a posição mais específica prevalece sobre a genérica.

Aduziu que o Senhor Procurador não reparou que o processo já havia sido baixado em diligência, mas que não foi possível anexar amostras de 7 das 15 embalagens.

Alegou que ninguém ignora que os produtos alimentícios e farmacêuticos são essenciais à população. Por isso o Governo desonera sua produção, facilitando o acesso do povo à sua aquisição. Reiterou que as suas embalagens possuíam, tanto na tampa como na base, a gravação da marca a que se destinavam (Toddy, Gourmet, Goodie...) e, ainda, os dizeres uso exclusivo para produtos alimentícios. Deve-se, então, neste caso, levar-se em consideração não o formato da embalagem, mas sim a sua destinação, o seu conteúdo.

É o relatório.

ADP

fsd

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

## VOTO

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora.

O presente julgado envolve tão somente o recurso especial contra a parte da decisão recorrida que deu provimento ao recurso voluntário, já que o Procurador não rebate a classificação da embalagem para o achocolatado Toddy, objeto do recurso de ofício. Ressalte-se, também, que a empresa admite expressamente em seu recurso voluntário que a classificação das tampas dos recipientes não é mais objeto do litígio.

A empresa defende que a consulta sobre a correta classificação do pote plástico completo para produto alimentício, exemplificando que o mesmo destinava-se a acondicionar achocolatado em pó da marca Toddy, abrangeria, por analogia, todos os demais potes destinados a acondicionar produtos alimentícios.

Não lhe cabe razão, uma vez que a consulta produz efeitos tão somente para o produto discriminado. Ademais, como se verá, a existência de gargalo ou não na embalagem que vem sendo chamada de forma genérica de pote ao longo do processo é de fundamental importância, como se verá adiante.

Por outro lado, esclareço que é vedado regimentalmente a este Colegiado deixar de aplicar norma por considerá-la inconstitucional, a não ser quando houver pronunciamento do STF ou dispensa de constituição pelo Presidente da República, pelo Secretário da Receita Federal ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional (art. 22-A).

Não adentrarei, portanto, em discussão acerca dos princípios constitucionais, como seletividade ou não-confisco. Passo às técnicas de classificação de mercadorias.

*ADP* *GD*

Processo n.º : 11080.003980/95-83

Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

A Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado n.º 1 estabelece que:

Os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras seguintes.

Portanto, prevalecem, para efeitos de classificação de mercadorias, os textos das posições e das notas de seção e de capítulo. Significa dizer que não se utilizará qualquer das regras seguintes (inclusive a 3-a, defendida pela empresa), se for viável a classificação pela RGI-1.

Por sua vez, a regra geral complementar n.º 1 estabelece que “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 de mesmo nível (um item com outro item, ou um subitem com outro subitem).”

Do exposto, depreende-se que a classificação deve ser feita comparando-se itens de mesmo nível.

No caso, cuida-se de classificação na posição 3923, assim subdividida à época:

**3923 Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos**

3923.10 Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes

3923.20 Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos (...)

**3923.30 Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes**

3923.40 Bobinas, fusos, carretéis e suportes semelhantes

*ANOP* *GR*

Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

(...)

3923.50 Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes

**3923.90 Outros**

3923.90.01 *Omissis*

3923.90.02 *Omissis*

3923.90.99 Outros

**3923.90.9901 Embalagens para produtos alimentícios**

**3923.90.9902 Embalagens para produtos farmacêuticos**

(...)

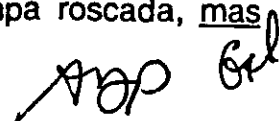
Ora, por aplicação da RGI-1 combinada com a RGI-6, a embalagem somente poderá ser classificada na subposição 3923.90-Outros, se não for passível de classificar-se em qualquer das anteriores. Entretanto, antes disso consta a subposição 3923.30-Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes. Ora, se for uma destas mercadorias, não poderá ser "outra".

Nesse passo, verifica-se, do Laudo do INT de fls. 282/283, que as diferenças fundamentais, citada nas NBRs 9198 e 11136, entre "pote e garrafa ou frasco são, basicamente, o diâmetro da boca relativamente menor que o corpo nos potes e a **presença de gargalo nas garrafas e frascos**, além do fato que os mesmos se destinam ao acondicionamento de líquidos ou de produtos com consistência pastosa (semilíquidos)."

Portanto, a presença de gargalo é uma característica determinante para a classificação, com a qual a mercadoria se situará inevitavelmente na subposição 3923.30, mais especificamente no subitem 3923.30.0000, o único que lá existe.

Aliás, como se lê no voto condutor da diligência proposta pela 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, da lavra do Conselheiro Jorge Freire:

Quanto ao restante da matéria objeto do litígio a questão fica posta nos seguintes termos, segundo a orientação que vem sendo dada pela Receita Federal nos despachos homologatórios exarados pela Coordenação do Sistema de Tributação: quando os produtos de plástico que se destinam a acondicionar produtos alimentícios ou farmacêuticos forem recipientes cilíndricos com tampa roscada, mas



Processo n.º : 11080.003980/95-83  
Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

possuírem gargalo, deverão ser eles classificados na posição 3923.30.000 (Parecer/COSIT/DINOM 29, de 22/02/96, Despacho Homologatório COSIT/DINOM 006, de 29/03/96, Parecer CST (DMC) 907/92, de 23/07/92, dentre outros).

Entretanto, de outro turno, em se tratando dos mesmos produtos plásticos destinados a acondicionarem produtos alimentícios e farmacêuticos, porém sem gargalo, como depreende-se a contrário senso da decisão recorrida (ítems 6.2 e 7, fls.205) e do Parecer CST 725 (fls.202), de 26/07/89, citado na mesma decisão, a classificação correta é 3923.90.9901 e 3923.90.9902, respectivamente.

Demonstrado que as embalagens destinadas a produtos alimentícios ou farmacêuticos que têm gargalo devem ser classificadas no código 3923.30.0000, e que as sem gargalo classificam-se nos códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902, passo aos fatos.

O recurso especial versa sobre 14 tipos de embalagens, para as quais foi possível, no decorrer do trânsito do processo, esclarecer a situação relativa aos gargalos somente no caso de 7 delas.

Isto porque é evidente a fragilidade do Termo de Verificação de fl. 81, onde a característica com ou sem gargalo, importantíssima para o deslinde da questão em comento, está rasurada no item nº 2 e, tanto no item nº 2 como no nº 3, é respondida de forma genérica para vários tipos de embalagens.

Ora, o laudo da Fundação de Ciência e Tecnologia - CIENTEC acostado às fls. 253 pela recorrente demonstra que, dos 8 produtos que a empresa apresentou amostras, somente 2 continham gargalo: a embalagem 5, própria para acondicionamento de óleos vegetais fabricada para a empresa Swifell Food Ind. e Com. Representações e a 8, própria para acondicionamento de essência de vida olina, cujo cliente era o Laboratório Wesp Ltda.

Assim, fica demonstrada a insubsistência da afirmação contida no Termo de Verificação que embasou a autuação. Portanto, entendo que nada restou comprovado quanto à característica ter ou não ter gargalo das outras 7 embalagens para acondicionamento e, desde já, em obediência ao previsto no artigo 112 do Código

Processo n.º : 11080.003980/95-83

Acórdão n.º : CSRF/03-05.205

Tributário Nacional, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional quanto a estes produtos.

Ademais, a autuação e o recurso especial não merecem prosperar quanto aos outros produtos constantes do laudo de fls.253/254, que não apresentam gargalo: embalagens 2 e 3 (para produtos alimentícios da marca Goodie (cliente SANBRA S/A)), 4 (para produtos alimentícios da marca Gourmet (cliente Indústrias Gessy Lever LTDA), 6 (para temperos (cliente Azevedo Bento S/A – Comércio e Indústria) e 7 (para cápsulas (cliente Laboratório Farmaervas LTDA)) . Reitero que o acórdão, na parte em que negou provimento ao recurso de ofício, relativo à embalagem de nº 1, não foi objeto do recurso especial.

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso especial para, considerando que restou comprovado que as embalagens que constam do laudo de fl. 253 com os números 2 e 8 tinham gargalo e que, portanto, classificavam-se no código 3923.30.0000, restabelecer a exigência a elas relativa.

Sala das Sessões - DF, em 12 de fevereiro de 2007

  
ANELISE DAUDT PRIETO

