2.º C PUBLICADO NO D. O. U. De 08 / 11 / 1996 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2º C RECORRI DESTA DECISÃO; RECURSO Nº RP/202-0154 Em, 06 de 09 de 19 Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo : 11080.007754/92-83

Sessão de : 20 de março de 1996
Acórdão : 202-08.359
Recurso : 96.838
Recorrente : PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.
Recorrida : DRF em Novo Hamburgo - RS

IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Embalagens (sacos ou plásticos) caracterizadas, destinadas a produtos alimentícios (empresa, destinatário industrial desses produtos, vinculação a estes e outras características). São classificadas na posição específica embalagens para produtos alimentícios" que prevalece sobre as do tipo do recipiente que os acondiciona, visto que estas se destinam ao acondicionamento de quaisquer produtos. **Recurso provido.**

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 ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges. Fez sustentação oral pela Recorrente seu Patrono, Bento C. Andrade Filho.

Sala das Sessões, em 20 de março de 1996

Helvio Escovedo Barcellos
Presidente

Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Corrêa Homem de Carvalho, José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Antonio Sinhiti Myasava.

jm/hr-gb

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Recurso : 96.838
Recorrente : PLÁSTICOS SUZUKI LTDA.

RELATÓRIO

Conforme Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 118/123, a firma acima identificada opera com fabricação de artefatos de material plástico para embalagens, conforme descritos no referido termo, cuja classificação fiscal adotada pela fiscalizada são as do código 3920.10.0199 (isento), código 39.23.90.9901 -alíquota zero e 3923.231.0100 alíquota 15%.

Adianta o citado termo que, em 02.05.90 a firma protocolizou consulta na repartição competente, sobre classificação fiscal de alguns dos seus produtos que entendeu classificados no código 3923.90.9901 embalagens para produtos alimentares, alíquota zero. A solução foi de que ditos produtos se classificavam no código 3923.21.0100, alíquota 15%, conforme processos identificados com as respectivas datas de ciência.

Depois passa a descrever o que chama de "procedimento fiscal que resultou no auto de infração datado de 06.12.90" (processo que identifica).

Diz que o contribuinte não lançou e não recolheu o IPI referente às vendas realizadas na segunda quinzena de mês de julho de 1990 e nas quinzenas dos meses de agosto e setembro de 1990, de produtos de sua industrialização, classificados na posição 3923.21.0100, alíquota de 15%. Acrescenta que O mesmo vinha lançando nas natas fiscais o IPI até o mês de setembro de 1990 adotando aquela posição na TIPI. Porém, no período citado, estornou indevidamente, mediante crédito no Livro de Apuração do IPI, o imposto lançado, a titulo de "IPI s/ embalagens para alimentos". Assim, não declarou nem recolheu o imposto lançado nas notas fiscais e cobrado de seus clientes.

Descreve a seguir o que chama de "situação do processo". Diz que, em 07.01.91, impugnou o referido lançamento, com impugnarão improcedente, Decisão nº 603/91 recebida em 12.08.91.

Em 11.09.91, entrou com recurso voluntário para este Conselho, tendo sido negado Provimento, por unanimidade, pelo Acórdão nº 202-04.639, de 21.11.91.

Em 07.05.92, entrou com pedido de reconsideração, que foi indeferido, tendo, então, recorrido ao Judiciário, para que fosse recebido o pedido de reconsideração.

Passa, então, a descrever o presente procedimento fiscal de que resultou o Auto de Infração de fls. 124.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Refere-se preliminarmente à lavratura de Termos de Retenção Documentos (Documento de fls. 23 a 24), que são as notas fiscais dos períodos de 01.01.89 a 05.04.90 e de 01.10.90 a 30.04.92 e Livros de Apuração do IPI nºs. 3,4 e 5.

Diz que o lançamento se baseia em duas infrações:

a) diferença de Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI devido e lançado - no período de 01.04.90 a 05.04.90 a fiscalizada deu saída de produtos de sua fabricação, classificados na TIPI sob o código 3923.2 (posição e subposição), com alíquota de 8%, quando, pelo Decreto nº 99.182, de 15.03.90, a alíquota foi majorada para 15%. As notas fiscais assim emitidas constam relacionadas no Demonstrativo de fls. 27, no valor total indicado; e

b) falta de lançamento do IPI - a partir de 01.10.90 até a data abrangida pelo presente lançamento (30.04.92), o contribuinte deixou de lançar o IPI nas notas fiscais de saídas de embalagens que, no seu entender, se destinam exclusivamente ao acondicionamento de produtos alimentícios, código 3923.90.9901, alíquota zero, embora as decisões das consultas sobre classificação de mercadorias fossem desfavoráveis a tal entendimento. A classificação correta é 3923.21.0100 alíquota de 15%. As notas fiscais assim emitidas são relacionadas no Demonstrativo de fls., 28 a 117, seguindo-se o valor do imposto devido, por quinzena, a partir de 01.10.90 até 02.04.92.

Esclarece a seguir que foram utilizados os saldos credores apurados pela empresa no período em questão, pelos Livros de Apuração do IPI, Modelo 8, também conforme relação que segue, por quinzena.

No termo de que estamos tratando, também está esclarecido que a fiscalizada foi intimada a apresentar "cartas retificativas" de seus clientes, sobre a irregularidade das notas fiscais emitidas, tendo informado que não recebeu ditas cartas.

Por fim, diz o signatário do termo que o fato de o Imposto não lançado referir-se a produtos cuja tributação e classificação fiscal tenham sido objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pela fiscalizada, caracteriza-se como circunstância agravante, de acordo com o art. 68 da Lei nº 4.502/64.

O crédito tributário assim levantado tem a sua exigência formalizada no Auto de Infração de fls. 124, no qual são discriminados os valores que a compõem (imposto, TRD acumulada, juros de mora e multa proporcional de 300%)- com intimação para recolhimento ou impugnação, no prazo da lei.

Instruem o feito demonstrativos vários sobre os valores exigidos e os seus acréscimos.

Impugnação tempestiva (fls. 147/162), em longo arrazoado, que resumimos.

Preliminarmente, discorre sobre a "inexigibilidade da multa ou sua redução".

Fala sobre as penalidades propostas, de 100%, 150% e 300%, conforme o período de apuração.

Começa por discorrer sobre o excessivo rigor de tais apenações, para contribuinte que informou todos os procedimentos adotados e Mesmo porque a penalidade; indevida para o caso em exame, invocando acórdão do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF - de São Paulo, que transcreve na íntegra, e, em seguida, decisão do TRF da 1ª. região, também transcrita integralmente - sobre a questão de aplicação de penalidades. Sobre a matéria, conclui por invocar o art. 112 do Código Tributário Nacional, sobre a aplicação da lei tributária que define infrações.

A seguir, passa a abordar a questão da inaplicabilidade da TRD como índice de correção monetária diária, desenvolvendo, nesse passo, a argumentação já conhecida desta Câmara,

Também alega a impossibilidade da incidência da multa sobre a TR ou TRD e impossibilidade de utilização da UFIR, com fundamento na Lei nº 8.383/91, pretensão que diz não poder prosperar, uma vez que esse índice, a UFIR, "está revestido pelo manto da inconstitucionalidade e ilegalidade". Nesse passo, discorre sobre o início da referida Lei, 8.383/91. Em face da data da publicação do Diário Oficial que a editou, o qual, embora datado de 31 de dezembro, somente foi entregue aos Correios para circulação no dia 2 de janeiro. Longas considerações em torno desse fato.

Por fim, passa a discorrer sobre os "fatos e o direito".

Começa por falar sobre as suas atividades industriais e sobre os produtos que industrializa que enquadrou no código 39.2321.0100, alíquota de 15%, procedimento que adotou até 30.09.90.

A partir dessa data, passou a adotar a classificação 3923.90.9901, alíquota zero, por entender ser esta a mais específica para a hipótese.

Discorre, então, sobre a pretensão fiscal e os critérios adotados Para a classificação pretendida, sobre a qual já falamos inicialmente,

Diz que o problema que se coloca é de pura hermenêutica por parte da fiscalizarão, ao interpretar errônea e subjetivamente as regras e os critérios para a classificação fiscal do produto em questão.

Acrescenta que os sacos plásticos para embalar alimentos poderiam ser classificados tanto no item 3923.21.0100, como no subitem 3923.90.9901. Pergunta, então, qual dos dois o mais específico. Depois de invocar os léxicos, sobre a expressão em causa, conclui que a classificação que adota, como embalagens para produtos alimentares, é, sem dúvida, mais específica.

Alega, em seu favor, que, analisando na TIPI as alíquotas incidentes sobre produtos alimentícios, verifica-se que, em sua quase totalidade, os mesmos são não tributados ou o são com alíquota "zero", hipóteses que exemplifica.

Argumenta, por isso, que há uma orientação básica de não se cobrar IPI sobre os gêneros alimentícios, ao menos os destinados à população em geral, em atenção aos princípios da seletividade e da essencialidade.

Conclui dizendo que, diante de tais fundamentos, obviamente não poderá prevalecer a autuação ora impugnada, pois, efetivamente, nenhuma das imputações à Impugnante podem ser tidas como corretas, principalmente quando embalagens plásticas para alimentos devem ser classificadas no subitem 32.23.90.00.01.

Requer a insubsistência do auto de infração, ou, caso não seja este o entendimento, em acatamento às preliminares, seja determinado:

a) exclusão da TRD sobre o valor autuado;

b) exclusão do valor da multa incidente sobre a TRD, por não se poder aplicar multa sobre juros;

c) exclusão do auto do valor correspondente a UFIR, por ser ilegal e inconstitucional;

d) redução da multa. Reserva-se o direito da juntada de novos documentos e pede a realização de perícia técnica para a apuração dos fatos invocados.

Informação Fiscal às fls. 165.

Diz que o agravamento da penalidade foi feito com base no inciso II do § 1º do art. 351 do RIPI, mas acrescenta que, na elaboração dos cálculos, erroneamente foi utilizado o percentual previsto no inc. III do art. 364 e art. 32 da Lei nº 8.218/91, quando o correto seria a majoração da multa baseada no art. 352, I, "a", ou seja, aumentada em 50% a pena básica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Quanto à contestação dos índices TR e TRD, diz que, como se pode verificar nas planilhas de cálculo do auto de Infração (fls. 134 a 143), não faz sentido o pleito da impugnante, pois a multa não foi calculada sobre o valor dos juros (TR). Quanto à impossibilidade de aplicação da UFIR, diz que a impugnante a contesta por alegação de inconstitucionalidade, por não ter sido cumprido o princípio da anterioridade para a aplicação da Lei nº 8.383/91. Sem contestação do informante.

Quanto à classificação fiscal, não há de se tecerem maiores considerações, visto que a impugnante tem decisões de consultas formuladas mandando classificar os produtos no código 3923.21.0100. alíquota de 15%, e não no código 3923.90.9901, alíquota zero.

Pede, afinal, a redução da multa como indicado, mantida a exigência quanto ao mais.

A decisão recorrida depois de analisar os elementos constantes dos autos, impugnação e informação fiscal, passa a decidir, justificando caso a caso.

No que diz respeito à classificação fiscal, torna a relatar os fatos, a partir da consulta da impugnante e o seu resultado, com ciência da mesma; o recurso a este Conselho e a decisão desfavorável; a mudança de orientação da impugnante, por sua própria conta, contrariamente ao entendimento administrativo de que teve ciência. Daí o agravamento da penalidade. Por fim, no tocante a esse item, em face dos precedentes já relatados, não há como dar razão à impugnante, visto que as decisões de 1ª e 2ª instâncias foram pela adoção do código 3923.21.0100.

Quanto à multa, depois de justificar seu agravamento, acata a sua redução conforme a informação fiscal, pelas razões ali alinhadas, declarando que a mesma deve ser majorada em 50% e não como está no auto de infração.

Quanto à inaplicabilidade da TRD como referencial, tece as considerações também já conhecidas do Colegiado, assim como no que diz respeito à incidência da multa sobre a TR ou TRD.

No que respeita à exigência da UFIR, diz que a impugnante não traz aos autos prova do que alega, ou seja, a publicação da Lei nº 8.383/91, posteriormente ao exercício de 1991. Para todos os efeitos legais, diz que a citada lei entrou em vigor em 31.12.91, publicada que foi no DOU dessa data. Quanto a não ter observado o princípio constitucional da anterioridade, a discussão constitui prerrogativa o Poder Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Por fim, rejeita o pedido de perícia por desnecessário e mantém a exigência em parte, para recalculando o valor da multa, dela excluir a importância indicada, razão porque recorre de ofício nessa parte, recurso que foi desprovido pela autoridade recorrida.

Recurso tempestivo a este Conselho, com as alegações que resumimos.

No que diz respeito à classificação adotada para os produtos, objeto do presente litígio, reedita integralmente as alegações apresentadas na impugnação, por nós já relatadas, em síntese.

Sob o item "Da ilegalidade da exigência da multa e juros no período da consulta", assim, diz que o auto de infração não poderia ter sido instaurado no período em que se achava protegido por consulta, invocando o disposto no § 2° do art. 161 do CTN, que transcreve. Diz que a fiscalização ao lavrar o auto de infração, acrescentou às parcelas "supostamente devidas" juros de mora e multa desde o nascedouro da exação. Tal pretensão não pode ser compartilhada por este Conselho.

Nesse passo, discorre sobre o caráter confiscatório da multa que é vedado pela Constituição, tecendo em torno da matéria, com invocação da doutrina e da jurisprudência.

No que diz respeito à TRD e à UFIR, comentando a decisão recorrida, na parte em que ela rejeita a apreciação dos aspectos constitucionais invocados na impugnação, protesta contra o fato, tecendo longas considerações, com invocações doutrinárias e da jurisprudência, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de lei ordinária ou de ilegalidade de lei inferior... ainda pode ser proclamada por qualquer dos Poderes do Estado e, conseqüentemente, deixar de cumpri-la, e, outrossim, por particulares". Aliás, nesse sentido, cita até trechos do voto constante do Acórdão deste Conselho, n° 201-66.388, em que foi relator o então Conselheiro Henrique Neves da Silva.

Com tais invocações, diz que se reporta aos argumentos expressos na peça impugnatória, referentes à inconstitucionalidade e ilegalidade da TR no ano de 1991 e a UFIR no ano de 1992 dando como aqui transcritos tais argumentos.

Ainda sob esse argumento, pela a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, visto não ter apreciado os argumentos apresentados.

Reitera, quanto à publicação da Lei n° 8.383/91, que o Diário Oficial que a publicou, embora datado de 31.12.91, na verdade somente foi entregue aos Correios para circulação no dia 2 de janeiro.

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Requer, afinal, que, caso não seja determinado o retorno dos autos à origem, seja julgado procedente o recurso, por ser correta a classificação efetuada - declarando-se a insubsistência do auto e a inexigibilidade das importâncias levantadas ou, caso não seja esse o entendimento, seja determinada a exclusão do valor do débito correspondente à UFIR, ano de 1992 e a TRD - seja a que título for no ano de 1991.

Agora na fase recursal, o patrono da recorrente juntou memorial sobre a matéria em litígio, com anexação de tipos das embalagens de fabricação da recorrente, em torno de cuja classificação fiscal gira a questão, além de desenvolver longo arrazoado em favor da tese esposada pela recorrente.

É o relatório

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

Em que pesem as circunstâncias e os precedentes de que se reveste o presente litígio, especialmente no que se refere ao não-atendimento da solução dada à consulta sobre a classificação fiscal dos produtos objeto do presente, tais circunstâncias e precedentes foram relatadas para cabal entendimento do Colegiado e em respeito ao fato de que a questão não é de pacífica solução nesta Câmara.

Feito este esclarecimento, todavia entende o relator que a matéria essencial a se decidir no presente litígio, à qual se acham vinculadas as circunstancias inicialmente referidas e relatadas, é a da classificação fiscal dos produtos da recorrente.

Isto posto, temos que a matéria em questão - a classificação fiscal das embalagens de plástico de que cuidam os autos, destinadas ao acondicionamento de produtos alimentares -, já foi objeto de reiteradas decisões desta Câmara, que se vem pronunciando sobre a mesma de maneira uniforme e reiterada, ainda que não pela unanimidade de seus membros, pela solução por último retratada no voto do Acórdão nº 202-07.967, que também adoto no presente recurso.

Pelo acórdão em questão ficou reiterado pela maioria do Colegiado, pelas razões ali expressas, o entendimento contido em sua ementa, conforme fls. 1 deste acórdão:

> **"IPI** - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Embalagens (sacos ou plásticos) caracterizadas, destinadas a produtos alimentícios (empresa, destinatário industrial desses produtos, vinculação a estes e outras características). São classificadas na posição específica embalagens para produtos alimentícios" que prevalece sobre as do tipo do recipiente que os acondiciona, visto que estas se destinam ao acondicionamento de quaisquer produtos. **Recurso provido".**

Tal entendimento se funda na argumentação expendida no voto do citado acórdão, o qual a seguir transcrevemos:

> "Conforme relatado, a exigência fiscal em foco decorre de ter o Fisco entendido que os produtos de fabricação da recorrente - películas de polipropileno e sacos plásticos de poletileno, destinados a embalagem de produtos alimentícios, classificam-se segundo a TIPI/88, respectivamente, nas posições 3920.20.0199 (película de polimero de propileno) é 3923.21.0100 (sacos plásticos, exceto postais) e não na posição 3923.90.99.03 (embalagem para produtos alimentícios) por ela adotada.

A argumentação básica da recorrente reside no seu entendimento de que a impressão de dizeres nossas películas e sacos, identificando os alimentos que devem neles ser embaladas, bem como indicações relativas a peso, período ou data de validade, especificações quanto à forma de uso (normal, frio, refrigerado, gelado, congelado), dados sobre a composição do produto, data de seu preparo, dados de registro do encomendante no CGC MF, etc., e até mesmo receitas culinárias, transmuda a natureza desses produtos, de sorte a perderem sua identidade de "sacos" ou películas" para aderirem exclusivamente a de embalagem para produtos alimentícios e como tal ao abrigo do código que defende.

De qualquer sorte a matéria tem que ser examinada de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, integrantes de seu texto, constituindo elementos subsidiários para a interpretação do conteúdo das posições da Tabela e seus desdobramentos as Notas Explicativas da Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (NENCCA) (RIPI/82, arts. 16 e 17).

Daí que por força da RGI, I entendo que o produto "película de polipropileno" classifica-se na posição 3920 da TIPI/SH, heis que ali encontra-se designadamente reverenciado e no dizer da nota 10 do capitulo 39"... os termos chapas, folhas, películas, tiras e laminas aplicam-se exclusivamente às chapas, folhas, películas, tiras e lâminas (exceto as do capitulo 54) e aos blocos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos.

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

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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.007754/92-83
Acórdão : 202-08.359

Porém, como já dito o produto em foco encontra-se designadamente reverenciado na subposição 3923.2, daí nem mesmo fazer sentido o recurso à RGI-3 a c/c RGI-6 (prevalência da subposição 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).

Por último, quanto à incidência do encargo da TRD, no período que medeou de 04.02.91 a 29.07.91, inclusive sou pela sua inaplicabilidade, consoante jurisprudência já firmada neste Conselho.

Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a aplicação do encargo da TRD no período acima mencionado."

Pelas mesmas razões contidas no referido voto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de março de 1996

OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Ilmo. Sr. Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.007754/92-83

Sujeito Passivo: PLÁSTICOS SUZUKI LTDA **Acórdão nº 202-08.359**

A FAZENDA NACIONAL, por seu representante subfirmado, não se conformando com a R. decisão desta Egrégia Câmara, vem mui respeitosamente à presença de V. Sa., com fundamento no art. 29, inciso I, da Portaria MEFP nº 538, de 17 de julho de 1992, com modificações da Portaria MF nº 260/95, interpor Recurso Especial para Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as inclusas razões que acompanham esta, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Nestes termos,

P. deferimento.

Brasília, 06 SET 1996

JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES
Procurador da Fazenda Nacional

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RP/202-0.154

Processo nº 11080.007754/92-83
Sujeito Passivo: PLÁSTICOS SUZUKI LTDA

RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Egrégia Câmara, Eminentes Conselheiros:

A decisão da Egrégia Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria, não espelha a exata aplicação da lei que dispõe sobre a matéria em questão, inclusive contrariando entendimento firmado pela Divisão de Nomenclatura e Classificação de Mercadorias da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, órgão técnico incumbido de dizer oficialmente sobre a espécie de matéria em causa.

O presente litígio teve início com o Auto de Infração de 09.07.92, lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, cuja descrição dos fatos e enquadramento legal descreve (fls. 124/125):

> "1. RECOLHIMENTO A MENOR QUE O DEVIDO.
> No período de 01.04.90 a 05.04.90, o contribuinte lançou e recolheu o imposto com alíquota de 8%, quando o correto, segundo o Decreto nº 99.182/90, era de 15%. Foi tributada a diferença de 7%.
>
> 2. FALTA DE LANÇAMENTO.
> Falta de lançamento do imposto sobre embalagens plásticos, nos períodos de apuração de 1-10/90 a 2.04/92".

Do Relatório de Trabalho Fiscal, às fls. 118/119, constam dois tópicos que merecem ser transcritos aqui, como destaque para meditação dos Senhores Conselheiros que comporão a Turma que irá julgar o presente recurso da Fazenda Nacional:

> "3. DOS PROCESSOS DE CONSULTA PARA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.
> A empresa adotava a classificação fiscal 3923.21.01000 - alíquota 15% - para os produtos rolibags, sacos micro-furados, sacos coextrusados multilayer, saco frio e sacos simples até 30.09.90.
>
> Em 02.05.90 protocolizou nesta DRF, processos de consultas para classificação fiscal dos produtos rolibags (proc. nº 11065.00775/90-86), sacos micro-furados (proc. nº 11065.000777/90-10) e sacos coextrusados multilayer (proc. nº 11065.000776/90-47), com a pretenção de usar a classificação fiscal

3923.90.9901 - embalagens para produtos alimentícios, com alíquota zero.

A solução das consultas foi de que os produtos se classificam no código 3923.21.0100, com cópias das Orientações NBM/DIVTRI 10ª RF nºs. 025 de 06.07.90, 031 de 09.08.90 e 030 de 09.08.90, e dos Despachos Homologatórios da CST (DCM) nºs 040 de 21.02.91, 107 de 22.04.91 e 108 de 22.04.91 (documento de fls. 02 a 21)". Sublinhou-se.

"4. DO PROCEDIMENTO FISCAL QUE RESULTOU NO AUTO DE INFRAÇÃO DATADO DE 06.12.90 - PROC. Nº 11065.003098/90-76, NO VALOR DE 235.048,68 BTNFs.

4.1. Descrição dos fatos

O contribuinte não declarou e não recolheu o IPI, referente a vendas realizadas na segunda quinzena do mes de julho de 1990 e nas quinzenas dos meses de agosto e setembro de 1990, de produtos de sua industrialização, classificados na TIPI na posição 3923.21.0100, sujeitos a incidência do IPI a alíquota de 15%. (Sublinhou-se)

O contribuinte vinha lançando nas notas ficais o imposto até o mes de setembro/90, adotando aquela posição na TIPI. Porém, no período citado, estornou indevidamente, mediante crédito no livro de apuração do IPI, o imposto correspondente, a título de "IPI s/embalagens para alimentos". Assim, não declarou e não recolheu o imposto, que foi lançado nas notas fiscais e cobrados de seus clientes. (Sublinhou-se)

4.2. Situação do processo

Em 07.01.91, entrou com impugnação do total do lançamento, a qual foi julgada improcedente pela Decisão nº 603/91, recebida em 12.08.91.

Em 11.09.91, protocolou recurso voluntário para o Segundo Conselho de Contribuintes, sendo negado provimento, por unanimidade de voto, pelo Acórdão nº 202-04.639 de 21.11.91. (Sublinhou-se)

Em 07.05.92, apresentou Pedido de Reconsideração da Decisão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sendo indeferido o seu encaminhamento em 22.05.92.

Posteriormente, em 10.06.92, entrou na Justiça para que fosse recebido e processado o seu pedido de reconsideração".

Por oportuno, cabe transcrever os tópicos do bem lançado voto do eminente Conselheiro - Relator Antonio Carlos de Moraes, no referido Acórdão nº 202-04.639:

"O mérito da questão, contudo, nada tem a ver com o objeto da consulta, isto é, irrelevante nos autos, se a consulta feita pela Recorrente à Receita Federal resultou-lhe ou não favorável. O que se discute é se a Recorrente, tendo lançado o imposto em consonância com a classificação que já vinha dando aos seus produtos poderia, só pelo fato de ter formulado consulta quanto à correta classificação dos mesmos, deixar de recolher o imposto lançado, mesmo que para tanto estivesse autorizada por seus adquirentes.

Ora, mesmo que a resposta dada à consulta formulada pela Recorrente lhe favorecesse o entendimento, o que se sabe não ter ocorrido sequer na instância recursal, é de se lhe aplicar o disposto no art. 108 do RIPI/82, que lhe obriga ao recolhimento do imposto lançado ainda que no curso do processo de consulta. Tampouco lhe socorre a invocada norma do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois dela só se poderia cogitar em havendo prévio direito de restituição, inexistindo no caso em comento. (Sublinhou-se).

Por todo o exposto entendo inatacável a decisão prolatada pela autoridade "a quo" razão porque voto por que seja negado provimento ao recurso".

Em face do exposto até aqui, há que se colocar o seguinte:

PRIMEIRO, é a inconformidade do contribuinte com o desfecho das decisões nos processos de consulta de classificação dos seus produtos, que lhe resultaram desfavoráveis, com a classificação fiscal dos sacos plásticos de polietileno para embalagens de produtos alimentícios, no código 3923.21.0100, correspondendo a alíquota de 15% (quinze por cento) e não na classificação pretendida, na posição 3923.90.9901, correspondente a indicação de alíquota 0 (zero) de IPI; mesmo com a ciência deste resultado, o contribuinte em epígrafe não cumpriu a decisão dada às consultas, ignorando-as, pois que continou a lançar, nas suas notas fiscais de venda, a classificação fiscal que corresponde a

indicação de alíquota 0 (zero) para os produtos de sua fabricação, em consequência do que foi autuado pela falta de lançamento do tributo;

SEGUNDO, é a notícia, no Relatório de Trabalho Fiscal às fls. 119, do processo anterior de nº 11065.003098/90-76, onde o sujeito passivo em epígrafe vem consegundo procrastinar o recolhimento do IPI devido do ano de 1990, cobrado de seus clientes, mediante lançamentos efetuados nas notas de vendas aos mesmos. Foram, pois, recebidos valores de IPI de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional, o que configura uma apropriação indevida.

O lançamento do crédito tributário decorreu de duas infrações:

a) diferença do IPI devido de 15% com o IPI lançado de 8%, no período de 01.04.90 a 05.04.90:

b) falta de lançamento do IPI a partir de 01.10.90 até 30.04.92.

É evidente, que o centro da questão se encontra na classificação dos produtos.

O sujeito passivo ignorou as decisões proferidas em processo de consulta. Disso resultou o lançamento do crédito tributário acima discriminado.

Esta matéria, como afirma a ilustre relator, no seu voto, "já foi objeto de reiteradas decisões desta Câmara, que se vem pronunciando sobre a mesma de maneira uniforme e reiterada, ainda que não pela unanimidade de seus membros, pela solução por último retratada no voto do Acórdão nº 202-07.967, que também adoto no presente recurso". E transcreve, a seguir, referido voto.

Em contraposição a argumentação expendida pelo ilustre relator, no seu voto, pelo provimento do recurso, a Fazenda Nacional, por este procurador, adota a declaração de voto do ilustre conselheiro Elio Rothe, no acórdão nº 202-07.766, sob a mesma matéria, por achar de acordo com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e ainda a Regra Geral Complementar:

> "A autuada discute a classificação fiscal do produto saco plástico destinado a embalagem de produtos alimentares, discordando do seu enquadramento no código 3923.21.0100 da TIPI/88, como pretende o Fisco, e, considerando correta a classificação que adotou pelo código 3923.90.9901.

O referido produto, efetivamente, se identifica como tal, como se verifica pelos exemplares e notas fiscais emitidas e anexadas ao processo.

Os códigos de classificação fiscal 3923.21.0100 e 3923.90.9901 da Tabela Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, se apresentam com as seguintes incidências, como desdobramentos do código 3923 (posição) a saber:

"3923	- Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.
3923.10.0000	- Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes.....12
3923.2	- Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos
3923.21	- De polímeros de etileno
.....0100	- Sacos, exceto postais 8
.....0200	- Sacos e malotes postais 16
.....0300	- Container flexível, tipo saco, com alças para entrada dos garfos das máquinas de elevação ou empilhamento.....8
.....9900	- Outros 16
.....	
3923.30.0000	- Garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes 8
3923.40	- Bobinas, carretéis e suportes semelhantes

.....

3923.50.0000	- Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipentes 8
3923.90	- Outros
.....0100	- Vasilhame para transportes de leite, de capacidade de até 300 litros I
.....0200	- Canudos ou mini-tubos para acondicionamento de sêmen animal em dose e de aplicação direta em inseminação artificial 16
.....99	- Outros
.....9901	- Embalagens para produtos alimentícios 0
.....9902	- Embalagens para produtos farmacêuticos 0
.....9903	- Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos 8
.....9999	- Qualquer outro 8

Primeiramente, algumas considerações sobre a estrutura da Tabela de Incidências do IPI, especialmente com vistas à posição 3923, de interesse ao caso em exame.

A Tabela é desdobrada, em primeiro lugar, em posição (3923), as posições podem ser subdivididas em subposições (3923.10; 3923.2; 3923.30; 3923.40; 3923.50; e 3923.90) sendo que a subposição tem desdobramento dela mesma (3923.21 e 3923.29).

As subposições, por sua vez, podem se desdobrar em itens (3923.21.01; 3923.90.99) e os itens em subitens (3923.90.9901).

Assim, do mesmo modo que o código da posição (3923) apresenta desdobramento, o texto da posição, ou seja, a incidência em sua totalidade, também está desdobrada pelas subposições, itens e subitens que a compõe.

No caso, a posição 3923 tem a sua incidência desdobrada nas seguintes subposições:

- 3923.10 - Caixas,...
- 3923.2 - Sacos de quaisquer dimensões,...
- 3923.30 - Garrafões,...
- 3923.40 - Bobinas,...
- 3923.50 - Rolhas,...
- 3923.90 - Outros

Por conseguinte, o produto em questão, estando identificado como saco de plástico, está classificado na posição 3923, sob a incidência "Artigos de transporte ou de embalagens", e, conseqüentemente, em uma de suas subposições retromencionadas.

Evidentemente que a subposição será a 3923.2 que expressamente contempla "sacos de quaisquer dimensões".

Não é adminissível a classificação dos produtos na subposição 3923.90, sob a incidência "Outros", porque essa incidência somente alcança produtos não nomeados nas outras subposições referidas. (Sublinhou-se).

Assim é que pelo simples exame da estrutura da posição 3923, a classificação de sacos de plásticos, já nos primeiros desdobramentos da posição - as subposições - se faz pela subposição 3923.2, sendo de ressaltar que a incidência - "sacos de quaisquer dimensões" - não faz qualquer tipo de restrição quanto a ser utilizado para determinar espécie de produto, ou seja, a incidência alcança sacos para quaisquer fins. (Sublinhou-se)

Por isso entendo correta a classificação fiscal no código 3923.21.0100 dos sacos e sacolas de plásticos para embalagem de produtos alimentícios, de fabricação da recorrente.

A recorrente, numa visão mais simplista, pretende que seus produtos sejam classificados no código 3923.90.9901, cuja incidência pelo subitem dispõe: "Embalagens para produtos alimentícios". (Sublinhou-se)

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

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

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

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

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

No que tange à incidência, voltamos à Tabela e verificamos que a posição 3923, ao contemplar todo o campo de incidência, dispõe que a mesma é sobre "Artigos ... de embalagem, de plástico;" ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plástico. (Sublinhou-se)

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

Já a subposição 3923.90 para a incidência de "outros", em seus itens 0100 e 0200 também nomeia espécies de embalagens, mas o ítem 99 e seus subitens voltam a generalizar as embalagens

sem especificá-las, no caso, "Embalagens para produtos alimentícios". (Sublinhou-se)

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

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

Como se vê, a declaração de voto do eminente Conselheiro Elio Rothe, constitui-se numa explicação didática de aplicação das regras atinentes à espécie, comprovando o acêrto das decisões proferidas nos processos de consultas do sujeito passivo e que foram homologadas pelo órgão técnico da Secretaria da Receita Federal, especializado em classificar mercadorias.

Ante o exposto, requer da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais a reforma da decisão recorrida, para restabelecer-se a decisão do julgador monocrático que melhor aplicou a Lei à espécie, com o que se estará aplicando o Direito e realizando

JUSTIÇA!

Nestes termos,
P. deferimento.

Brasília, 06 SET 1996

JOSÉ DE RIBAMAR A. SOARES
Procurador da Fazenda Nacional