

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13805.010052/95-97
SESSÃO DE : 17 de março de 1999
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070
RECURSO Nº : 119.514
RECORRENTE : GRÁFICA REQUINTE LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CLASSIFICAÇÃO FISCAL IPI - Embalagens plásticas -
Destinação

1. O critério técnico para realizar a perfeita Classificação Fiscal é o dado pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, contudo não se pode ignorar o comando da própria nomenclatura da TIPI.
 2. A destinação é irrelevante para classificação fiscal salvo se for imprescindível para determinação do próprio objeto a classificar.
- RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de março de 1999


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

22 JUN 1999

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial
22/06/99
Empl. 119.514


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

LUCIANA CORREZ RORIZ LENTES
Procuradora da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SÉRGIO SILVEIRA MELO, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, NILTON LUIZ BARTOLI e IRINEU BIANCHI. Ausentes os Conselheiros GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, ANELISE DAUDT PRIETO e TEREZA CRISTINA GUIMARÃES FERREIRA (Suplente).

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070
RECORRENTE : GRÁFICA REQUINTE LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata o presente processo administrativo de questão relacionada à correta classificação fiscal de embalagens plásticas, uma vez que a indústria Recorrente classifica-as segundo a destinação que lhes é dada e, a fiscalização, segundo as características intrínsecas e extrínsecas do produto na forma da 1ª Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado, sendo que os fatos e os fundamentos jurídicos estão assim dispostos nos autos:

A DRF/São Paulo/SP procedeu fiscalização no estabelecimento Recorrente, requisitando, em intimação de 07/07/95 (fl. 01 e 02) o rol de documento que subsidiou o procedimento, sendo que constatou que a autuada promoveu saída de produto tributado com insuficiência de lançamento de imposto, por erro de alíquota em relação a classificação fiscal 3923909901, dando como enquadramento legal à infração os Art. 55, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", Art. 107, inciso II, c/c 15, 16 e 17, Art. 112, IV e 59, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Intimada do lançamento tributário, em 11/12/95, no corpo do próprio auto de infração (fl. 58), a Recorrente ingressou com tempestiva impugnação, em 10/01/96, na qual alega como defesa que:

- I. raciocínio empregado pelos autuantes, com base no Parecer Normativo nº 04/77, na verdade, nega validade às posições 3923.90 e 9901, pois exclui da TIPI a previsão de uso específico de embalagens para produtos alimentícios, uma vez que, nenhuma embalagem de plástico tem função única e específica - com característica intrínseca ou extrínseca - para aplicação exclusiva na indústria farmacêutica e alimentícia.
- II. considerando que o item 19 do Parecer Normativo nº 04/85, traz como exemplos em seu item 2, "embalagens (recipientes) próprias para acondicionar produtos farmacêuticos: caixas e caixinhas; copos com borda dobrado (saliência, ressalto ou abal) para colocação de tampo; potes; em forma de mangueiras e próprias para serem seccionadas e fechados no momento de sua utilização; outras", verifica-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

que, a indicação, apenas, de que a embalagem deva ser "própria" para o acondicionamento de produtos farmacêuticos ou alimentícios e, em sendo própria, cumpre a sua função específica e gozo de alíquota zero.

- III. a Regra 3ª, letra "a", das Normas de Interpretação, estabelece que predomina a função mais específica, não falando em forma, uma vez que a forma não define o uso, mas apenas "formato" da embalagem, e, como o incentivo é para o uso, ou seja, o destino do produto, então a forma não é elemento essencial. Essencial é o uso comprovado do produto no destino que justifica o benefício fiscal.
- IV. Parecer Normativo nº 14, de 08/05/86, encontra-se em desacordo com a norma que isenta as embalagens para produtos alimentícios e produtos farmacêuticos, uma vez que dá outra conotação a tais produtos que não o de sua destinação específica, como o exemplo do item "g" que classifica a destinação pelos dizeres constantes na embalagem, independentemente do uso que terá.
- V. Art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.502/64, correspondente ao Art. 5º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, não se aplica ao caso, por tratar-se de dispositivo legal destinado tão somente para definir se haverá ou não incidência, em razão de determinada embalagem, sendo que neste caso por não se estar discutindo se a embalagem é apresentação ou transporte, não está em pauta a hipótese de incidência, mas sim o percentual do alíquota incidente, em função da destinação;
- VI. que o Parecer Normativo distorceu o Art. 3º da Lei 4.502/64, dando uma interpretação equivocada, pois, além de não ter esclarecido satisfatoriamente o assunto, acabou por exercer uma tentativa de interferir no processo produtivo, limitando o uso de embalagens e agravando o custo de produção;
- VII. quando a embalagem é destinada ao acondicionamento de produtos farmacêuticos ou alimentícios, a Impugnante cerca-se de garantias junto ao adquirente, exigindo dele a comprovação de que o produto destinar-se-á a produto tipificado como de alíquota zero;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

- VIII. a lei não exige que a embalagem destinada a produto farmacêutico e alimentício tenha forma e caracteres especiais para esses produtos, por isso há uma incompatibilidade da norma do Parecer com a Lei por restringir a interpretação legal.

Diante dessas considerações requereu a improcedência da autuação imposta, não tendo juntado qualquer documentação relativa à destinação das embalagens comercializadas à alíquota zero.

Encaminhado o processo para julgamento, a autoridade da DRJ/São Paulo/SP, entendeu procedente a ação fiscal prolatando decisão com a seguinte ementa:

Ementa:

IPI - Classificação Errônea do Produto industrializado na TIPI
- Auto de infração decorrente de erro de classificação do produto industrializado na Tabela de Incidência sobre Produtos Industrializados, apurado através Auditoria Fiscal realizada no estabelecimento da interessada.

Quantos aos fundamentos da decisão a autoridade julgadora pronunciou que:

- I. Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 em seu 1º artigo determina que "o imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da respectiva Tabela de Incidência, sendo que esta baseia-se na vigente NBM/SH elaborada pelo Conselho de Política Aduaneira em face da adesão do Brasil à Convenção Internacional sobre Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias aprovada pelo Comitê Brasileiro de Nomenclatura.
- II. a classificação das mercadorias, na forma do Art. 16 do RIPI, rege-se pelas regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, sendo aplicável ao caso a 1ª Regra, que dispõe que "1. os títulos das Seções capítulos e subcapítulos têm apenas , valor indicativo. Para 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 legais das referidas posições e Notas"

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

- III. entendendo, assim, que a impugnação não tem razão ao atacar a validade do Parecer Normativo nº 14/86, uma vez que se não houvesse a restrição quanto às características intrínseca às embalagens para acondicionamento de produtos farmacêuticos e alimentícios qualquer tipo de embalagem poderia se beneficiar da alíquota reduzida destinada àqueles tipos de embalagem sendo apenas necessária uma declaração do adquirente de que tais embalagens destinar-se-iam para acondicionamento de produto farmacêuticos e alimentícios
- IV. a cerca da argumentação da Impugnante, relativa à destinação dos produtos, até aquele momento, nenhuma documentação comprovando o alegado havia sido juntada aos autos;

Diante de tais argumento e dos documentos apresentados, verificou a autoridade julgadora que o órgão competente para classificar produtos industrializados à luz da TIPI, a Receita Federal, pelo seu agente AFTN classificou corretamente o produto fabricado pela impugnante através do Auto de Infração dirimindo as distorções existentes, estabelecendo o justo crédito tributário para com o erário.

Intimada da decisão singular, por meio de intimação postal, via Aviso de Recebimento (fl. 113, v.º), datado de 29/05/96, a Recorrente instrumentou tempestivo Recurso Voluntário, em 27/06/96, no qual ratifica todos os argumentos da impugnação.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

VOTO

Preliminarmente, é de se notar que simplesmente alegar que a saída da mercadoria do estabelecimento industrial deu-se sem o pagamento do imposto em face da aplicação incorreta de alíquota ou errônea classificação fiscal, sem lastrear os motivos que indicaram tal convencimento é fator relevante a ser analisado nesta decisão, que, “data venia”, passou despercebido pela autoridade julgadora de primeiro grau.

E mais, ao descrever os fatos e enquadramento legal do lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, esclarece que os fatos estão descritos no Termo de Verificação e este último remete os fatos à descrição contida no Auto de Infração.

O auto de infração, definitivamente, não cumpriu a integralidade dos requisitos previsto no Decreto 70.235/72, no que tange à descrição dos fatos, na forma de seu Art. 10:

Art.10 - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Durante a fiscalização, obviamente, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional deve requerer os documentos que, segundo sua convicção, sejam capazes de apresentar-lhe um panorama do real cumprimento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias (principais e/ou acessórias). Contudo, como é sabido, muitas vezes os documentos trazem ao fiscal a impressão de que alguma obrigação foi descumprida, sem contudo propiciar-lhe a materialidade desse descumprimento.

Inobstante, a fiscalização decide pelo lançamento tributário, sem especificar claramente a infração cometida, classificando-a e atribuindo-lhe disposição legal de forma genérica, como no caso em tela no qual a fiscalização genericamente tipifica “promoveu saída de produto tributado com insuficiência de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

lançamento de imposto, por erro de alíquota em relação ao produto da classificação fiscal 3923909901”.

Tal lançamento tributário deixa à mercê tanto o contribuinte que faz a defesa, cujo conteúdo não foi devidamente explicitado no auto, como o julgador, que, não conseguindo fazer a conexão entre o auto e a defesa, prolata decisão sem argumentos cabais de sustentação do lançamento tributário.

Como se isso não bastasse, o ato administrativo assim postado, além de desrespeitar o conteúdo normativo dos requisitos do próprio lançamento tributário, como veremos adiante, impede que o contribuinte tenha garantido o contraditório e a ampla defesa, pois se não tem plena descrição do que lhe está sendo imputado, como poderia o contribuinte defender-se do lançamento?

Note-se que os princípios do contraditório e a ampla defesa não estão adstritos ao processo, tendo consecução desde o momento que o ato é praticado, são inerentes e elementos componentes do próprio ato administrativo de lançamento, pois possibilitam ao contribuinte tal exercício.

Diante disso, verificamos que tais princípios, visualizados conjuntamente com o princípio da legalidade, nos traz a idéia de fato típico, perfeitamente descrito que possibilita ao contribuinte as máximas da defesa.

Indubitavelmente, o exercício da competência tributante consiste inclusive no poder de fiscalizar e exigir o tributo instituído, uma vez que seria totalmente inconcebível imaginar que tal competência estaria reservada ao poder de instituir o tributo, ou seja, ao outorgar a competência tributária (Art. 145) a Constituição Federal outorgou o poder de instituir e exigir o tributo, com os requisitos necessários de sua exigência que são verificados pela capacidade fiscalizatória dentre outros privilégios e garantias (dispostos no Código Tributário Nacional).

A capacidade do exercício do lançamento tributário advém da prática, pelo contribuinte, de um ato no mundo fenomênico, hipoteticamente previsto no direito positivo, ou seja, a norma elege um fato do mundo para que seja jurisdicizado, para que, ao ser praticado estabeleça uma relação jurídica entre o contribuinte e o Estado, na qual o Estado é o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo de exigir do contribuinte, sujeito passivo, o cumprimento de uma obrigação, núcleo da relação tributária.

Diante disso, verificamos que os direitos e deveres contidos nessa relação, advém da norma aplicável ao fato em concreto. Para tanto é necessário que o fato seja perfeitamente conectado à previsão legal para que haja a produção ou emanção dos efeitos idealizados pelo legislador. Tal fenômeno, muito desenvolvido pelos teóricos do Direito Penal é chamado de tipicidade.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, Editora Atlas, 3ª Edição, São Paulo - 1992, pág. 153):

“tipicidade é o atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder a figuras definidas previamente pela lei como aptas a produzir determinados resultados.”

Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda exigência tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte no sentido de poder apreciar a consequência a que estará sujeito se praticar determinada conduta.

No Direito Tributário o princípio da tipicidade visa restringir a relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos tributários, notadamente na instituição e na aplicação de impostos, tendo como parâmetro o conteúdo desse princípio dado pelo Direito Penal, que diz estar vedada à vontade do juiz a incriminação de fatos como tal não qualificados por lei.

Tal paralelo é possível uma vez que tanto no Direito Penal como no Tributário o instituto do “fato tipo”, traz relevância na aplicação da norma.

Como já votei em diversos casos análogos, em relação à tipicidade na aplicação de multas, entendo que no caso a questão se revela da mesma forma, visto que tanto a relação jurídica posta na penalidade, quanto a relação jurídica posta no lançamento do tributo, tem em comum a ligação do Estado com o contribuinte por meio da aplicação de uma norma jurídica impositiva.

Tais motivos já seriam bastante para por fim à autuação, mas o caso prescinde de análise de mérito.

No mérito, entendendo que a questão em pauta cinge-se na incidência de alíquota zero na saída de produtos destinados à embalagens de produtos farmacêuticos e alimentícios, a questão da classificação fiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados deve obrigatoriamente passar pela análise da Constituição Federal, que norteia o exercício da competência tributária do IPI ao conceder-lhe os princípios da seletividade em face da essencialidade e da não-cumulatividade.

O art.153, § 3º, inciso I, é explícito ao afirmar que:

“153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

IV – produtos industrializados;

...

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

A seletividade é técnica de graduação da imposição de tributos que possibilita ao Estado a fixação de alíquotas ou bases de cálculo reduzidas com o fim de minorar a tributação dos produtos essenciais em detrimento dos supérfluos. Há, realmente, uma seleção dos produtos que são essenciais à vida, num primeiro instante, e à proteção do mercado, às políticas de desenvolvimento industrial do Estado e às práticas do comércio internacional. Esta última já está amparada pela própria Constituição Federal que concedeu imunidade tributária do IPI nas exportações e nas importações equiparando-as à industrialização.

A questão de mérito colocada neste processo, encontra-se sob o critério de essencialidade de primeira grandeza, ou seja, a essencialidade dos produtos industrializados sujeitos à tributação do IPI estão conexos à vida, por serem os recipientes nos quais são colocados alimentos e produtos farmacêuticos.

Ora, sob a análise fria da fiscalização é de se concordar com o contribuinte que qualquer que seja o recipiente seu uso poderá destinar-se a alimentos ou à outros produtos como de limpeza. Quantos já não viram a reutilização de potes de margarinas para pasta de polir panelas, ou garrafas plásticas de refrigerantes sendo reutilizadas na venda a granel de produtos de limpeza?

O que pode garantir que tais produtos recipientes tenham saído da primeira vez da indústria com destino de embalagem de produtos alimentícios é a aguçada e minuciosa fiscalização, sob pena de fazer-se letra morta o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto sob tributação.

Se o Estado entendeu que a destinação era relevante para a classificação do produto, uma vez que tal produto está açambarcado pela pecha da essencialidade uma vez que tem importância para embalar produtos alimentícios e farmacêuticos, a análise para enquadramento da classificação fiscal deverá levar em conta tal particularidade.

Por outro lado a classificação fiscal orientada pelas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado é realizada segundo critérios objetivos relacionados à forma e à substância das mercadorias não tendo relevância a destinação específica da mercadoria, ou seja, um determinado produto “a priori” é classificado, segundo suas características intrínsecas e extrínsecas, independentemente de ser destinado à indústria química, à indústria farmacêutica, à indústria alimentícia, à metalurgia ou qualquer outra indústria.

Contudo, pode-se depreender da própria estrutura da TIPI que há uma singela separação dos produtos segundo sua destinação. No caso em tela é

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

impossível desconsiderar a destinação se o próprio texto das posições 3923.90.9901 e 3923.90.9902, indica a destinação da embalagem, "in verbis":

"3923.90

0100 ...

0200 ...

99 Outros:

9901 Embalagens para produtos alimentícios

9902 Embalagens para produtos farmacêuticos

9903 Embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos

9999 Qualquer outro"

É incontestável que o termo "para" designa a destinação da embalagem e esta, muitas vezes não pode contemplar por sua característica intrínseca ou extrínseca diferenciações substanciais capazes de individualizar o uso à destinação indicada pela nomenclatura.

No embate das normas levantadas, quais sejam o princípio da seletividade em face da essencialidade, as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e a descrição veiculada pelas posições em comento, há que se reconhecer que a destinação revela fundamental importância na solução deste caso.

Assim, a declaração a que se referiu a Recorrente poderia ser uma cautela para justificar a classificação adotada e comprovar que a destinação realmente ocorreu nos moldes que determina o termo "para" das posições.

Ocorre que tal prova não foi produzida pelo contribuinte, nem tão pouco prova em contrário foi produzida pela fiscalização com o fim de motivar e justificar as razões do lançamento tributário.

No entanto, é de se revelar que os atos da fazenda pública, diferentemente dos atos do contribuinte, por serem caracterizados como atos administrativos, são regrados pelo princípio da legalidade e, no caso do direito tributário, pelo princípio da estrita legalidade. É ato vinculado e, como tal, não podendo cingir-se a meros indícios, prescinde justificativa e motivação que, no caso, sequer constam de seu instrumento.

Para manutenção da autuação, bastaria que a fazenda, fazendo uso de suas prerrogativas e direitos reservados pelo Código Tributário Nacional e pelo Decreto nº 70.235/72, comprovasse com apenas um dos fornecimentos do contribuinte, segundo os indícios que verificou, que a destinação das embalagens não foi ao fim determinado pelas posições 3923.90.9901 e 3923.90.9902, para que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.514
ACÓRDÃO Nº : 303-29.070

houvesse presunção devidamente comprovada que todas as saídas de mercadorias classificadas nessas posições benéficas fossem consideradas como errôneas.

Tornariam dessa forma o auto de infração fundamentado e devidamente motivado para desconsiderar todas as classificações realizadas com os benefícios da alíquota zero. Caberia, então, ao contribuinte comprovar do contrário. Da forma como se encontram as provas e documentos acostados nos autos, privilegiando o princípio da moralidade administrativa (Art. 37 da Constituição Federal) da estrita legalidade e privilegiando os requisitos essenciais do ato administrativo do lançamento tributário, forçoso é reconhecer o direito da recorrente.

Diante de tais considerações e fundamentos, **JULGO PROCEDENTE** o Recurso Voluntário da Recorrente, para dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 17 de março de 1999


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator