



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13830.000847/95-43
SESSÃO DE : 05 de julho de 2000
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353
RECURSO Nº : 120.614
RECORRENTE : EMBLARQ EMBALAGENS LTDA
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIA

Não é aspecto técnico a classificação fiscal de mercadoria, que deverá ser realizada segundo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI/SH.

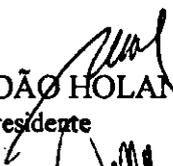
Sacos plásticos, mesmo que destinados a embalagens de produtos alimentícios, classificam-se no código 3923.21.0100 da TIPI/88, conforme aplicação da RGI/SH nº 6.

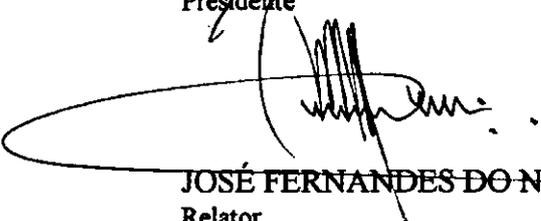
RECURSO IMPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, Sérgio Silveira Melo, Irineu Bianchi e Nilton Luiz Bartoli.

Brasília-DF, em 05 de julho de 2000


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO
Relator

13 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e ZENALDO LOIBMAN.

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353
RECORRENTE : EMBLARQ EMBALAGENS LTDA
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO

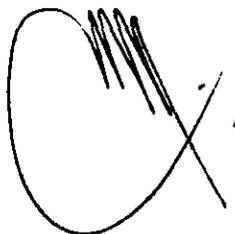
RELATÓRIO

No dia 12/12/1995, foi lavrado o Auto de Infração - AI de fls. 01/53, que formalizou a exigência do seguinte crédito tributário: 74.364,61 UFIR de Imposto Sobre Produtos Industrializados, 14.586,71 UFIR de juros de mora (até 11/12/95) e 85.512,71 UFIR de multa proporcional, para os fatos geradores ocorridos no período de 01/02/93 a 31/12/94; e R\$ 42.378,45 de Imposto Sobre Produtos Industrializados, R\$ 10.227,16 de juros de mora (até 30/11/95) e R\$ 56.949,93 de multa proporcional, para fatos geradores ocorridos no período de 01/01/95 a 31/07/95.

O lançamento em apreço foi resultado do trabalho de auditoria fiscal realizado durante procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar - CAD executado no estabelecimento da recorrente, no qual foi detectado que esta deu saída a produtos de fabricação própria, denominado de "sacos plásticos de polietileno", com erro de classificação fiscal e, em decorrência, de alíquota, resultando em insuficiência de recolhimento do IPI nos períodos fiscalizados.

Na mesma data de lavratura e no próprio AI, a empresa autuada, através do seu representante legal, tomou ciência do presente procedimento fiscal. Inconformada com a exigência, dentro prazo legal, apresentou a impugnação de fls. 188/193, instruída com os documentos de fls. 194/211, alegando em síntese que:

- a) os sacos plásticos por ela fabricados com polímero de etileno (polietileno), por se destinarem exclusivamente à embalagem de alimentos, condimentos etc., classificam-se no código TIPI 3923.90.9901, alíquota de 0%, e não na posição 3923.21.0100, alíquota de 15%, como pretende a fiscalização;
- b) o critério adotado pelo autuante (a posição mais específica prevalece sobre a mais geral), torna letra morta frente à disposição que menciona "embalagem para produtos alimentícios", já que, neste caso, o enquadramento ficaria sempre à mercê do entendimento dado pelo fisco;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

- c) o entendimento firmado pela fiscalização não se coadunaria com o espírito da lei que criou a posição 3923.90.9901 -embalagens para produtos alimentícios (0%) - que teve por escopo, única e exclusivamente, não onerar os referidos produtos, tornando-os mais acessíveis ao povo;
- d) os sacos por ela produzidos atendem ao disposto no item 09, do Parecer Normativo CST n.º 14, de 30/04/86, eis que os referidos produtos trazem impressos a sua destinação;
- e) o fisco não pode invocar o mesmo Parecer para determinar a posição do produto objeto do auto de infração, por ter sido proferido com base na TIPI anterior à atual, não se prestando, desse modo, para a justa decisão da questão em apreço, pela simples razão de que a lei revogada não pode ser invocada como fundamento de interpretação de lei posterior;
- f) a quase totalidade das empresas do setor em que a mesma opera utilizam para o mencionado produto a mesma classificação fiscal ora impugnada pelo fisco sem que este, ao contrário do que aconteceu com ela, tomasse qualquer providência em relação às demais empresas fabricantes;
- g) caso prevaleça a tese, totalmente subjetiva e contrária ao espírito da lei, defendida pelo autuante ela será prejudicada pelas concorrentes já que estas não destacam o valor correspondente aos 15% da alíquota do IPI incidente sobre os sacos que elas fabricam, conforme notas fiscais juntados aos autos (fls. 194/195); e
- h) por todo o exposto, ratificado pelas disposições da RGI/SH n.º 3, espera a decretação da improcedência do presente auto de infração.

Em 06/02/1996, os autos foram enviados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto. Por atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de 1ª instância proferiu a Decisão de fls. 221/225, julgando, no mérito, o lançamento procedente, sob o argumento de que a aplicação direta da RGI/SH permite o deslinde da questão favoravelmente ao fisco.

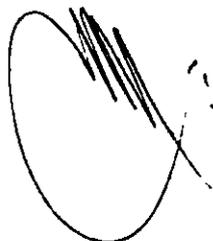


MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

Em 23/10/1996, a empresa autuada foi intimada da decisão singular. Irresignada, dentro do prazo legal, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 232/237, em que reafirma as alegações aduzidas na peça impugnatória e apresenta novos argumentos que em síntese afirma:

- a) a aceitação da argumentação, eminentemente técnica, do fisco implicaria, no mínimo, uma discriminação em relação às embalagens para produtos alimentícios, o que é inaceitável, já que o espírito da lei que ditou a isenção ou a alíquota zero, por certo, não pretendeu beneficiar apenas as embalagens mencionadas na decisão *a quo*;
- b) toda exposição técnica do fisco cede terreno quando se analisa o verdadeiro sentido e objetivo da não tributação de embalagens para produtos alimentícios, que não pode beneficiar apenas aos de origem industrial, mas também aos "in natura";
- c) a maioria das grandes empresas do setor de embalagens estão utilizando o código tarifário 3920.10.0199 – película de polietileno -, favorecido pela isenção prevista no art. 1º, inciso VII, da Lei nº 8.402/92, além do direito de manutenção do crédito do imposto relativo aos insumos utilizados;
- d) a utilização da classificação pretendida pela fiscalização implicaria em tratamento injusto, diferenciado e inaceitável para os produtores de embalagens, bem como para os comerciantes ou industriais que não possuem empacotadeira automática e que são obrigados a adquirir os sacos plásticos em unidades, levando a uma situação de protecionismo fiscal, não permitido pelo nosso ordenamento jurídico-tributário;
- e) a prevalecer a tese fiscal, além da discriminação em relação a tributação das embalagens para produtos alimentícios, redundaria na decretação da falência e fechamento de centenas de pequenas e médias indústrias do setor de embalagens plásticas, que não terão como concorrer com as grandes empresas do setor que vendem suas embalagens-bobinas ou filmes técnicos; e
- f) no final, pede a reforma da decisão de 1ª instância e a decretação da insubsistência do auto de infração.



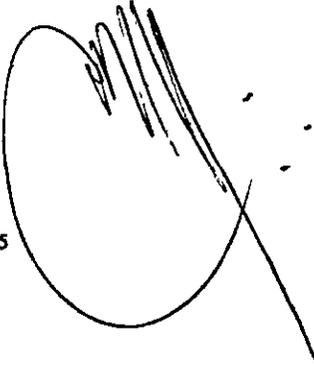
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

Nas contra-razões ao presente recurso (fls. 239/241), a Procuradora da Fazenda Nacional ratifica o entendimento da autoridade julgadora *a quo* e se manifesta favoravelmente à manutenção da exigência nos moldes em que foi constituída.

É o relatório.

5

A large, stylized handwritten signature or scribble in black ink, consisting of several overlapping loops and lines, positioned in the lower right quadrant of the page.

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

VOTO

Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que foi objeto de transferência do Segundo Conselho para este através do Decreto nº 2.562/98.

A presente lide versa sobre a classificação fiscal do produto saco plástico destinado à embalagem de produtos alimentícios e, por consequência, sobre a correspondente alíquota de incidência do IPI. Entende a fiscalização que o produto em referência se classifica no código 3923.21.0100, com alíquota de 15%, enquanto que o sujeito passivo sustenta que o mesmo se enquadra no código tarifário por ela utilizado nas notas fiscais de saída, isto é, o código 3923.90.9901, com alíquota de 0%.

A causa da divergência entre a fiscalização e a autuada se resume à descrição apresentada para o produto em tela na TIPI/88, isto é, entende o autuante que a descrição do código 3923.21.0100 - sacos de plásticos de quaisquer dimensões, exceto postais - é mais específica do que a apresentada no código 3923.90.9901 - outras embalagens de plásticos para produtos alimentícios. Por outro lado, a autuada sustenta o contrário. Ambos recorrem ao disposto na RGI/SH nº 3, "a" para fundamentar as suas conclusões .

1) ESTRUTURA DA NBM/SH

Antes de entrar na análise da divergência objeto da presente controvérsia, para uma perfeita compreensão das conclusões a seguir apresentadas, é importante tecer algumas considerações sobre a estrutura da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado - NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.409/88, especialmente com vistas à posição 3923, de interesse no caso em exame.

Analisando a referida tabela, constatamos que os códigos numéricos desta têm o seguinte desdobramento:

- a) a Posição é indicada pelos quatros primeiros dígitos da esquerda para a direita (ex.: 3923);
- b) a Subposição Simples (ou de primeiro nível) é o desdobramento da Posição, sendo representada, no código, pelo quinto dígito da esquerda para a direita (ex. 3923.2);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

- c) a Subposição Composta (ou de segundo nível) corresponde ao desdobramento da Subposição Simples, sendo representada, no código, pelo sexto dígito da esquerda para a direita (ex. 3923.21);
- d) o Item é a subdivisão do Sistema Harmonizado representada, no código, pelo conjunto do sétimo e oitavo dígitos (ex. 3923.21.01 e 3923.90.99); e
- e) o Subitem se constitui na última possibilidade de divisão do código, correspondendo aos dois últimos dígitos do conjunto (ex. 3923.21.0100 e 3923.90.9901);

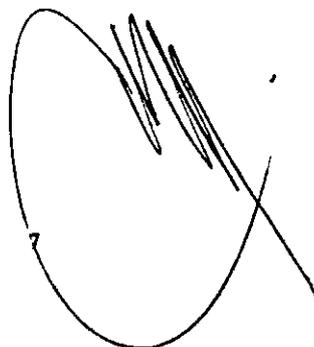
2) ANÁLISE DA CONTROVÉRSIA

Entendo que o deslinde da presente controvérsia pode ser solucionado com a análise do disposto nas subposições de mesmo nível da NBM/SH, tendo em vista o disposto na RGI/SH n.º 6, a seguir transcrita:

“6- A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Suposição respectivas, assim como, “mutatis mutandis”, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.”

3) DESDOBRAMENTO DA POSIÇÃO 3923

A Posição 3923 apresenta os seguintes desdobramentos em subposições, itens e subitens, com as respectivas incidências, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
 ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

CÓDIGO		DESCRIÇÃO	ALÍQ.
SH pos. e subpos.	NBM item e subitem	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado	IPI
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	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	--- Contêiner flexível, tipo saco, com alças para entrada dos garfos das máquinas de elevação ou empilhamento ..	8
	9900	--- Outros	16
3923.30.	0000	- Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes	8
3923.40		- Bobinas, carretéis e suportes semelhantes	
3923.50.	0000	- Rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes	8
3923.90		- Outros	
	0100	---Vasilhames para transportes de leite de capacidade de até 300 litros	Isento
	0200	---Canudos ou mini-tubos para condicionamento 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

4) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 6

No presente caso, há consenso de que o produto em apreço se classifica na Posição 3923 - artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos. A divergência entre a fiscalização e a autuada se estabelece a partir da definição da subposição do código tarifário, referente à mercadoria em apreço. A fiscalização entende que o produto se enquadra na subposição 3923.21 - *Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos, de polímeros de etileno* - enquanto que a autuada entende que é na subposição 3923.90 - *outros*.

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

Não resta a menor dúvida, segundo o ordenamento da RGI/SH nº 6 retro transcrita, que comparando os textos das duas subposições objeto da controvérsia, se constata claramente que a subposição 3923.21 contempla “os sacos de plásticos de quaisquer dimensões, de polímeros de etileno”, sem que haja qualquer restrição quanto à utilização destes para embalagem de qualquer tipo de produto.

Por outro lado, não é admissível a classificação do produto em comento na subposição 3923.90, sob a descrição de “outros”, posto que essa descrição somente alcança produtos não nomeados nas outras subposições da posição 3923, o que não se aplica às embalagens de sacos de plásticos que se encontram expressamente mencionadas na subposição 3923.21, conforme comentado anteriormente.

Ressalto ainda que para fins de determinação da classificação fiscal de um produto na TIPI, a comparação deve ser feita na seguinte ordem: em primeiro lugar entre os textos das posições de um mesmo capítulo, em seguida, entre os textos das subposições de mesmo nível da mesma posição, depois entre os textos dos itens da mesma subposição e, por último, entre os textos dos subitens do mesmo item.

Portanto, apresenta-se totalmente equivocado o raciocínio desenvolvido pela recorrente ao pretender estabelecer a comparação do texto do item e subitem 9901 – *embalagens para produtos alimentícios* – da subposição 99 – outros – com o texto do item e subitem 0100 – *sacos, excetos postais* – da subposição 21.

A comparação, no caso vertente, deveria ser entre os itens e subitens da subposição 21, onde se encontram descritos as embalagens do tipo sacos de quaisquer dimensões de polímero de etileno. Esta subposição estar desmembrada em 3 itens e subitens. No item e subitem 0100 desta subposição encontra-se descrito “os sacos, excetos os postais”, onde enquadra-se o produto em tela.

Por tudo isso, entendo que o enquadramento tarifário correto dos produtos sacos de plásticos, exceto postais, para embalagens de qualquer produto, inclusive os alimentícios, é o código 3923.21.0100, conforme entendimento apresentado pela fiscalização.

5) APLICAÇÃO DA RGI/SH Nº 3, “a”

A aplicação da RGI/SH nº 3, alínea “a”, somente deve ocorrer quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, o que, no meu entendimento, não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

é o caso vertente, haja vista, a demonstração cabal que com a aplicação da Regra nº 1, combinada com a de nº 6, é suficiente para a perfeita identificação do código tarifário referente ao produto em tela, conforme sobejamente demonstrado no item precedente.

Mesmo assim, a título de reforço do entendimento apresentado anteriormente, acerca da correta classificação fiscal do produto em apreço, transcrevo a seguir partes do voto da lavra do eminente Conselheiro Elio Rothe, no Acórdão de nº 202-07.766, que de forma brilhante apresenta os argumentos que, com a aplicação da presente Regra, ratificam que o código tarifário é o defendido pela fiscalização:

“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’.

A pretensão da recorrente está fundamentada 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.

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

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.

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

RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

incidência, dispõe que a mesma é sobre "Artigos de embalagem, de plástico," ou seja, colocou a incidência genericamente sobre as embalagens de plásticos.

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

Já a subposição 3923.90 para a incidência de "outros", em seus itens 0100 e 0200 também nomeia espécies de embalagens, mas o item 99 e seus subitens voltam a generalizar as embalagens sem especificá-las, no caso, "Embalagens para produtos alimentícios".

A espécie de embalagem e a sua utilização são coisas distintas, de modo que a indicação de utilização da embalagem não implica 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.

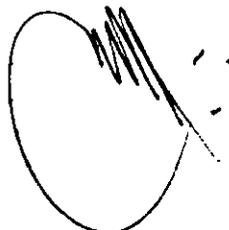
Portanto, a classificação pelo código 3923.90.9901, que generaliza a incidência para outras espécies de embalagens não nomeadas nos desdobramentos da posição não pode ser considerada mais específica que a do código 3923.21.0100, que especifica nomeadamente a espécie de embalagem ('sacos de quaisquer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

6) CLASSIFICAÇÃO FISCAL NÃO É ASPECTO TÉCNICO

A recorrente pretende justificar a classificação fiscal por ela adotada, com o argumento de que toda a exposição do fisco se baseou em critérios meramente técnicos, sem levar em consideração o verdadeiro sentido e objetivo da não tributação de embalagens para produtos alimentícios.

Não posso concordar com este argumento da recorrente, pelas seguintes razões:

- a) não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos, embora os laudos e pareceres técnicos dos órgãos competentes sejam adotados nestes aspectos, segundo art. 30, do Decreto nº 70.235/72 – PAF;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

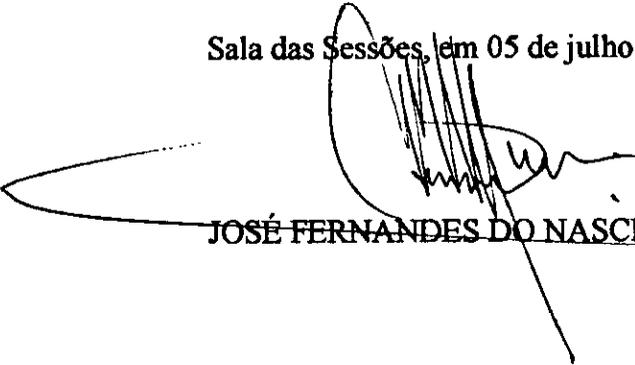
RECURSO Nº : 120.614
ACÓRDÃO Nº : 303-29.353

- b) a classificação fiscal de mercadorias na NBM/SH, baseada na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, promulgada através do Decreto nº 97.409/88, deverá ser realizada segundo as regras e princípios emanados do texto da referida Convenção e das orientações emanadas do Conselho de Cooperação Aduaneira, haja vista, o disposto no art. 98, do CTN; e
- c) a fixação da incidência tributária (alíquotas) de um determinado tributo, tendo por base a NBM/SH, deverá ser estabelecida na tarifa própria, no caso TIPI/88, pelo legislador interno, levando em consideração os princípios próprios do tributo. Em outras palavras, a legislação interna é que deve se adaptar às regras da NBM/SH para fins de fixação da tributação, não o contrário.

Portanto, a classificação fiscal de mercadorias não deve ser utilizada ou adaptada para fazer justiça fiscal ou corrigir qualquer distorção na legislação tributária do País, a competência para tanto é do legislador interno, papel este que, com certeza, não pode ser exercido pelo aplicador da norma.

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso por tempestivo para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 05 de julho de 2000



JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO - Relator