



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 08/06/1998
C	stolutina
	Rubrica

Processo : 13963.000070/96-00

Acórdão : 203-03.303

Sessão : 26 de agosto de 1997

Recurso : 100.839

Recorrente : CCS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL - Potes e frascos de plástico para acondicionar alimentos, denominados geneticamente "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 nº 1.154/71, art. 3º, e Resolução nº 75/CBN). **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CCS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, Daniel Corrêa Homem de Carvalho e Sebastião Borges Taquary. Ausente, justificadamente, o Conselheiro F. Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini, Renato Scalco Isquierdo e Ricardo Leite Rodrigues.

cgf/



Processo : 13963.000070/96-00

Acórdão : 203-03.303

Recurso : 100.839

Recorrente : CCS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA.

RELATÓRIO

CSS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA., nos autos qualificada, foi autuada, conforme se verifica do Auto de Infração e anexos (docs. de fls. 88/89), para exigir o crédito tributário no valor total de 187.648,89 UFIR, compreendendo o imposto, multa e juros, relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por ter promovido a saída de produtos tributados, no período de 30.01.93 a 31.12.94, sem lançamento do imposto, em decorrência de errônea classificação fiscal, ou seja, por haver classificado na posição tarifária 3923.90.9901, com alíquota zero, específica para “embalagens para produtos alimentícios”, produtos de sua fabricação - potes para iogurte ou garrafinhas para leite de coco - reclassificados pelos fiscais autuantes para a posição 39.23.30.0000, com alíquota de 15%, em vista do entendimento manifestado pela Administração Tributária através da IN SRF nº 28, de 10.05.82, dos Despachos Homologatórios CST nºs 130, de 22.05.91, e 154, de 28.05.91, prolatados nos Processos de classificação de mercadorias nºs 13804.000282/90-06 e 13804-000283/90-61, respectivamente, e ainda o Parecer CST (DCM) nº 907, de 23.07.92.

Regularmente intimada, a contribuinte impugnou o lançamento (doc. de fls. 100/115), tempestivamente, argüindo, em síntese:

a) realmente produz os produtos descritos, porém, utilizados unicamente no acondicionamento de produtos alimentícios, mediante fornecimento de modelo exclusivo caracterizado pela inscrição de logomarca e número de CGC do encomendante, além do número do registro nos órgãos oficiais controladores, sendo impossível a utilização das ditas embalagens em outras finalidades;

b) cita, como prova de suas alegações, o laudo técnico emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) vinculado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, a pedido da empresa Saviplast Indústria e Comércio de Plásticos Ltda., para instruir processo fiscal tramitando neste Conselho, sem, entretanto, acostá-lo aos autos;

c) sustenta que a classificação tarifária 3923.90.9001, utilizada pela impugnante para produtos destinados a embalar alimentos, está correta, por ser mais específica que a posição 3923.30.0000 - garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes - pretendida pelo Fisco;



Processo : 13963.000070/96-00

Acórdão : 203-03.303

d) aduz que: “onde a lei é clara cessa a interpretação”, sendo esta regra aplicável à Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Acresce que a esta regra não fugiram as “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado”, e invoca, em defesa de sua tese, a Regra 1 e sua respectiva Nota Explicativa, em seguida, a Regra 6, e por último a Regra 3 e sua respectiva Nota Explicativa;

e) afirma que o Fisco, no caso *sub judice*, confunde gênero e espécie, pois “potes e frascos são gêneros”. Podem ser utilizados para acondicionar produtos das mais diversas naturezas. Quando acondicionam certa espécie de produtos (produtos alimentícios) são referidos como embalagens (para produtos alimentícios), concluindo que “embalagem para produtos alimentícios” é, portanto, uma espécie de embalagem, como são espécies as embalagens para produtos farmacêuticos (3923.21.99.02) e embalagens para produtos de perfumaria, toucador e cosméticos (35.23.99.03);

f) ressalta que “não seria coerente a tributação de embalagens de alimentos quando o propósito é desonerá-los”, e que consta no corpo das notas fiscais, de forma inequívoca, que as embalagens se destinam a acondicionar produtos alimentícios;

g) retorna a tecer comentários com base no laudo técnico, anteriormente citado, sobre a classificação do produto, sem nada acrescentar de novo;

h) tece considerações sobre o parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal que trata do princípio da seletividade em função da essencialidade do produto;

i) comenta a posição deste Conselho sobre a matéria citando os Acórdãos de nºs 203-00.651 e 203-00.652, lavrados pelo ilustre ex-Conselheiro Sérgio Afanassief, cujas ementas leio em Sessão; e

j) por fim, pede que seja “anulada a referida notificação”.

A autoridade de primeira instância julgou o lançamento procedente, assim ementando a decisão prolatada, *verbis*:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, integrantes de seu texto (DL 1.154/71, art. 3º) e Normas Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (SH).



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

Potes e frascos de plásticos - Regra 3a) quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições, sua classificação deve efetuar-se da maneira seguinte: A posição mais específica terá prioridade sobre as mais genéricas.”

Para melhor entendimento das razões de decidir expendidas na citada decisão singular, transcrevo sua parte mais substantiva, *ipsis literis*:

“No caso, concordam fiscalização e requerente, quanto à posição adotada (posição 3923) para classificar as mercadorias objeto da lide.

Portanto, a discussão prende-se às suposições, itens e subitens, vejamos:

Posição 3923 Artigos de transporte ou de embalagem, de plástico; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plástico.

Classificação fiscal adotada pelo fisco:

. 3923.30 0000 - Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes

Classificação fiscal adotada pelo contribuinte:

. 3923.90 9901 --- Embalagens para produtos alimentícios

A Regra

A Regra 6, estabelece os critérios para a classificação das mercadorias a nível de Subposição:

Regra 6

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

A Regra 6 acrescenta um critério suplementar que é preciso ter em conta para classificação das mercadorias ao nível das suposições a 6 dígitos: as notas de seção ou de capítulo devem ser utilizadas para classificar os produtos ao nível



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

dos 6 dígitos, salvo se aquelas notas forem incompatíveis com as notas ou os dizeres das suposições.

Para o caso presente, inexistem notas de Subposição e não há qualquer distonia entre os dizeres da posição com os das subposições.

Ao nível de detalhamento de itens e subitens utiliza-se:

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC - I)

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado são igualmente válidas, *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).

Observa-se aí a perfeita harmonia com a Regra I ao estabelecer que a classificação é determinada, para efeitos legais, "[...] pelos textos dessas suposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes"; Pela primeira parte da Regra 3a) - "a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas".

Depreende-se das regras de interpretação, que a classificação no Sistema Harmonizado-SH deve determinar-se primeiro, e antes que nada, com vistas aos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, tendo exatamente o mesmo valor legal todos esses textos; a) - que uma posição que designa nominalmente um artigo em particular é mais específica que uma posição que compreende uma família de artigos; b) que se deve considerar como mais específica a posição que identifique mais claramente e que descreva mais precisa e completamente a mercadoria considerada.

Neste passo, é mais específico "Potes e frascos" da classificação fiscal 3923.30.0000, do que "Embalagens para Produtos Alimentícios" da classificação fiscal 3923.90.9901, onde pode estar uma gama enorme de mercadorias sob essa denominação, como por exemplo: folhas de plástico, papel filme, sacolas, sacos, caixas para ovos.

Aqui não se trata de embalagem que acompanha a classificação fiscal da mercadoria que condiciona, mas de **potes e frascos de plástico** com



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

codificação própria, que não se confunde com a mercadoria que venha acondicionar.

Além do que, não basta que se diga que as embalagens são para acondicionar alimentos e produtos farmacêuticos, é preciso que isto fique definitivamente caracterizado.

A classificação fiscal e a alíquota não podem apenas estar condizentes mas devem guardar relação de exatidão com o produto. Aliás, a regra de interpretação (3.a), invocada pela empresa, trata da hipótese de mais de uma classificação: "3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições [...]".

Para uma determinada mercadoria, não cabe mais que uma classificação fiscal. Assim, não é a essencialidade da mercadoria que venha a acondicionar que vai determinar a sua codificação no SH, mas sim, a característica que melhor lhe definir.

Dos pareceres e despachos homologatórios trazidos à colação e disponíveis nos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal (SRF) se pode deduzir a coerência com que esse critério tem sido aplicado ao longo dos anos, a cada vez que a SRF é instada a manifestar-se sobre a matéria: o produto que não seja previamente e de forma definitiva identificado como material de embalagem para produtos alimentícios, não pode ser como tal classificado.

O fato de uma mesma mercadoria ter mais de uma aplicação, não implica em que deva receber várias classificações na NBM/SH, segundo sua destinação. A classificação deve ser única segundo a melhor interpretação das Regras."

Inconformada, a impugnante impetra, tempestivamente, recurso (doc. de fls. 141/158) dirigido a este Colegiado, pedindo a reforma da decisão *a quo*, reiterando todos os argumentos da impugnação, e acostando aos autos Declaração da Cooperativa Central de Laticínios do Paraná Ltda. e da Lacesa S.A. Indústria de Alimentos, acerca da aplicação dos produtos fabricados pela recorrente no acondicionamento de produtos alimentares (docs. de fls. 159/160), e ainda Declaração e Certificado de Análise Prévia nº 317/83, referente ao produto grânulos de polietileno de alta densidade para embalagens de alimentos (doc. de fls. 161 e 163), inclusive Certidão de Registro do aludido produto junto à Secretaria Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (doc. de fls. 162).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões às fls. 165, opinando pela manutenção da decisão singular.

É o relatório.



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O presente litígio cinge-se à classificação fiscal da mercadoria abaixo transcrita:

“Fracos e garrafas de plásticos, próprios para acondicionamento de produtos diversos.” Descritos nas notas fiscais como “potes para iogurte” e garrafinhas para leite de coco”.

O produto foi classificado pela recorrente no código 3923.90.9901 da TIPI/NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, então vigente, com alíquota do IPI de zero por cento, desmembrando-se o código para que melhor se possa entendê-lo. Observa-se que o litígio gira em torno da **subposição** na qual se enquadraria o produto:

3923 Artigos de transporte ou de embalagem de plástico: rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico.

3923.90 - Outros

3923.90.99 - - - Outros

3923.90.99.1 - - - Embalagens para produtos alimentícios.

A classificação tarifária defendida pela decisão recorrida é no código **3923.30.0000** da TIPI/NBM/SH, com a alíquota de oito por cento, até 31.03.90, e de quinze por cento, desde 01.04.90, de IPI, como a seguir demonstrado:

3923 Artigos de transporte ou de embalagem de plástico: rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes de plástico.

3923.30.0000 - Garrações, garrafas, fracos e artigos semelhantes.

A classificação do produto em questão, na subposição respectiva, far-se-á tendo em conta os mandamentos contidos nas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 6, combinada com as de nº 1, que dispõem:

“RGI nº 6: A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos **textos dessas subposições** e das Notas de Subposição 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.”



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

“RGI nº 1: 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**”.

Em resumo, há que seguir duas diretrizes para a classificação da mercadoria, a nível de subposição:

1. classificá-la, tendo em vista que a legalidade da classificação está no **texto da subposição** e das Notas de Subposição;
2. e que somente são comparáveis **subposições do mesmo nível**.

As mercadorias, em questão, garrafas e frascos de plástico, estão textualmente expressas na subposição de 1º nível não desdobrada, tanto no âmbito internacional, quanto no nacional, 3923.30.0000, como visto acima, donde se deduz que ela está legalmente classificada, por força das RGIs citadas.

A pretensão da recorrente em comparar uma subposição de 1º nível **3923.30.0000 - Garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes**, com um subitem **3923.90.99.01 - Embalagens para produtos alimentícios**, é completamente descabida, porquanto a comparação a ser feita, legalmente permitida, é da subposição de 1º nível **3923.30 - Garrafões, garrafas, frascos e artigos semelhantes**, com a subposição de 1º nível **3923.90 - Outros**.

Assim sendo, a leitura que a recorrente faz do código da NBM 3923.30.0000, à luz da RGI nº 6, é completamente equivocada. Ele diz, textualmente, às fls. 146:

“Assim, pelo texto da classificação, contida no código NBM 3923.30.0000, estão compreendidos todo o tipo de garrafas, de garrafões e de frascos, de plástico, independentemente do seu destino de uso. Desta consideração genérica o legislador exclui simplesmente os garrafões, as garrafas, os frascos e os sacos, quando se destinem a embalagem de alimentos. Este fato está claro na lei.”

A interpretação correta é:

Estão compreendidos na subposição 3923.30 todo o tipo de garrafas, garrafões, frascos e artigos semelhantes de plástico, que se destinem ao transporte ou embalagem de quaisquer produtos. E o legislador incluiu na subposição 3923.90



Processo : 13963.000070/96-00
Acórdão : 203-03.303

outros artigos, que não estes ou os das subposições anteriores a 3923.90, tais como vasilhames de capacidade de até 300 lts., canudos, minitubos, etc., que se destinem aos fins previstos nos seus desdobramentos, nacionais, a saber: 3923.90.0100, 3923.90.0200 e 3923.90.99, desdobrado nos subitens 3923.90.9901/02/03 e 99.

E, se os produtos em foco encontram-se, designadamente, reverenciados na subposição **3923.30**, também não faz sentido recorrer à RGI nº 3a) c/c a RGI nº 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.

Definida, portanto, a subposição adequada, **3923.30**, não há razão para se buscar outra subposição do mesmo nível, pois a classificação de mercadorias dentro do Sistema Harmonizado segue, também, uma hierarquia. Como não houve desdobramentos da subposição de 1º nível, chega-se ao código **3923.30.0000** da TIPI/NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23.12.88, que classifica, perfeita e legalmente, as mercadorias em pauta com as alíquotas de oito por cento, até 31.03.90, e de quinze por cento, a partir de 01.04.90, correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

Finalmente, convém anotar que as declarações fornecidas pela Cooperativa Central de Laticínios do Paraná Ltda. e da LACESA S/A Indústria de Alimentos (docs. de fls. 159/160), afirmando o uso exclusivo das embalagens no acondicionamento de produtos alimentícios, são inócuas diante das regras de classificação de mercadorias em vigor, bem como a Declaração (doc. de fls. 161) e o Certificado de Análise Prévia nº 317/83 (doc. de fls. 163) expedidos pelo Instituto Adolfo Lutz, inclusive a Certidão de Registro (doc. de fls. 162) emitida pela Secretaria Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, todas em favor da empresa Polisul Petroquímica S/A, fornecedora de matéria-prima, versando sobre as características intrínsecas e extrínsecas do produto.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 1997


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO