



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13971.000071/97-28  
SESSÃO DE : 17 de agosto de 1999  
ACÓRDÃO N° : 303-29.139  
RECURSO N° : 119.795  
RECORRENTE : KAUDEM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS  
LTDA  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

EMBALAGENS PARA ALIMENTOS, DE MATÉRIA PLÁSTICA ARTIFICIAL. Classificam-se, segundo sua destinação, na posição própria dessas embalagens e não nos códigos relativos a películas, sacos ou outros.  
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 17 de agosto de 1999

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

IRINEU BIANCHI  
Relator

15 DEZ 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : NILTON LUIZ BARTOLI, SERGIO SILVEIRA MELO, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ANELISE DAUDT PRIETO e ZENALDO LOIBMAN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.795  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.139  
RECORRENTE : KAUDEM INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS  
LTDA  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC  
RELATOR(A) : IRINEU BIANCHI

RELATÓRIO

Trata-se de ação fiscal deflagrada através do Auto de Infração de fls. 239/300, motivado por errônea classificação fiscal.

Consta dos autos que a contribuinte, na qualidade de fabricante de embalagens plásticas, classificou seus produtos na codificação NBM/SH 3923.90.9901 – alíquota 0% -, enquanto que o julgador singular, ratificando o entendimento do AFTN, atribuiu aos produtos **sacos de polipropileno** a codificação 3923.21.0100 e ao produto **película de polipropileno**, a codificação 3923.90.9900, ambas com a alíquota de 15%.

À vista disto, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração mencionado, através do qual exige o crédito fiscal de R\$ 455.491,18, sendo R\$ 207.535,80 relativos ao IPI, R\$ 51.900,59 relativos a juros de mora e R\$ 196.054,70, relativos a multa.

Cientificada da exigência, a autuada ofereceu impugnação tempestiva (fls. 301/306), requerendo o cancelamento do Auto de Infração, mediante os seguintes argumentos:

Que sendo fabricante de embalagens plásticas para produtos alimentícios, é relevante a destinação do produto a ser acondicionado, pois havendo controvérsia quanto à classificação fiscal deve prevalecer a regra de conteúdo específico, que prevê a classificação do produto, segundo sua destinação. Aduz que o capítulo 39 da TIPI abrange todos os tipos de embalagens plásticas e que a autoridade fiscal classificou incorretamente os produtos, por se tratar de embalagem para produto alimentício.

Que improcede a cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC, uma vez que estes são juros remuneratórios, não se aplicando ao caso, onde a cobrança deve ser limitada a 12% ao ano, por serem juros moratórios.

Finalmente, que o percentual da multa de ofício aplicada também improcede, por ter caráter confiscatório, eis que atinge duramente o patrimônio da empresa, ignorando sua capacidade econômica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.795  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.139

Seguiu-se a decisão de fls. 310/318, assim ementada:

**SACOLAS DE PLÁSTICO** – segundo as Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, a posição mais específica deve prevalecer sobre as mais genéricas, independente do produto a acondicionar.

**JUROS DE MORA – CÁLCULO**

O art. 192 da Constituição Federal não é auto-aplicável e ainda não foi regulado em lei complementar, portanto, correta a aplicação da taxa SELIC, com base no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Não fere o § 1º do art. 161 do CTN.

**MULTA DE OFÍCIO**

Nos casos de falta de lançamento do IPI nas saídas do estabelecimento industrial, de mercadorias tributadas, aplica-se a multa normal não majorada que é de 75%, conforme incisos I e II do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada da decisão, a impugnada recorreu tempestivamente, deixando de efetuar o depósito recursal à vista de liminar obtida em mandado de segurança.

Em suas razões recursais a recorrente alegou, em preliminar, a nulidade da decisão, por cerceamento de defesa, já que o julgador singular não apreciou a argüição de constitucionalidade contida na impugnação, relativamente à taxa de juros, limitando-se a afirmar que apenas o Poder Judiciário tem competência para tanto.

No mérito, reprises os argumentos da Impugnação, pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.795  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.139

VOTO

Afasto a arguição de nulidade da decisão monocrática, não pelos argumentos trazidos pela recorrente, mas em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn nº 4, entendendo que o art. 192, § 3º, da CF/88 não é auto-aplicável.

Quanto ao mérito, o Auto de Infração, originou-se, segundo o entendimento da fiscalização, de operação com erro de classificação fiscal, com a saída de produtos tributados, sem o lançamento do IPI.

Com efeito, colhe-se dos autos que os produtos – sacos plásticos e películas e filmes de polipropileno, mereceram da recorrente a codificação NBM/SH 3923.90.9901 – Embalagens para produtos alimentícios.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação correta desdobra-se em dois blocos a saber: 3923.29.0100 – Sacos, exceto os postais e 3921.90.9900 – outros, para as películas e filmes de polipropileno.

Dita classificação fiscal adotada no Auto de Infração foi mantida pela decisão monocrática, mediante a aplicação das Regras Gerais de Interpretação, notadamente aquela que enfatiza que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

A decisão recorrida merece ser reformada à vista das Regras Gerais de Interpretação, orientada, principalmente pela observância do princípio da essencialidade que caracteriza o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ao contrário da conclusão a que chegou o Julgador Singular, a utilização das Regras Gerais de Interpretação permite concluir que a posição adotada pela recorrente para “embalagens para produtos alimentícios” é bem mais específica do que a codificação adotada no Auto de Infração.

Como se verá mais adiante, através de diversas manifestações jurisprudenciais, os tribunais pátrios vêm entendendo que a classificação fiscal deva se dar em função da destinação e da essencialidade do produto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.795  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.139

A destinação de ambos os produtos enfocados nestes autos (sacos e películas), comprova-se pelos exemplares juntados pela recorrente, dos quais se observa observa a mais absoluta inutilidade comercial caso venham a ser usados em finalidade diversa daquela em si mesma anunciada.

De outra parte, de acordo com o “Relatório de Notas Fiscais” (fls. 137/238) pode-se observar que a expressiva maioria dos clientes da recorrente desenvolvem atividades ligadas ao setor alimentício, consoante se colhe da razão social das mesmas.

Como é sabido, na lei não existem disposições supérfluas e por isto mesmo deve o intérprete buscar o real sentido das normas e a real vontade do legislador.

Assim, quando a decisão recorrida afirma ser irrelevante a destinação do produto, nega vigência ao princípio da seletividade, porquanto “o ipi deve incidir de forma menos onerosa sobre produtos de maior utilização popular” (Curso de Direito Tributário, Coord. Prof. Ives Gandra da Silva Martins, Vol. 2, Ed. Cejup, 5ª ed., Belém, 1997, p 34).

A seletividade acha-se consagrada no próprio texto constitucional, mais precisamente no art. 153, § 3º, inciso I, quando diz que o imposto sobre produtos industrializados “será seletivo em função da essencialidade do produto” e já achava-se consignado no art. 48 do Código Tributário Nacional.

Aliomar Baleiro, comentando o mencionado princípio, afirma que seletividade “quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente trata-se de dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da impescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas” (*in* (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Forense : Rio de Janeiro. 1987, p. 206).

Diz o professor RICARDO LOBO TORRES que “a seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recaí sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade. (...) quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional” (*in* Revista Dialética de Direito Tributário : São Paulo. Mar/97, p. 97).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.795  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.139

E arremata, afirmando que “a valoração jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não a do contribuinte de direito nem as qualidades intrínsecas do produto. O IPI é tributo sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade. Os incentivos e as desgravacões fiscais se concedem, portanto, em homenagem ao consumidor e à utilidade que lhe oferece o produto industrializado” (ob. cit.).

Pois bem, como visto anteriormente, as embalagens a que se refere o Auto de Infração que deflagrou o presente Processo Fiscal, destinam-se todas a acondicionar produtos alimentícios, inclusive aqueles relacionados com a cesta básica.

Vale dizer que a criação do subitem especial (produtos alimentícios), contemplando-o com a alíquota zero, teve o propósito de desonerar do IPI aqueles produtos, atendendo o critério da essencialidade e com isso diminuindo-lhes o preço final.

Não teria alcance prático e social admitir que os produtos alimentícios tivessem tratamento fiscal diferenciado, quer sendo imunes, quer taxados à alíquota zero, enquanto que a embalagem que os acondiciona merecessem taxação fiscal na ordem de 15%, como pretende o fisco.

A propósito, pela nova TIPI (Decreto nº 2.092/96), antes mesmo da classificação relativa às embalagens para produtos alimentícios, encontramos nas posições 3923.21.10 e 3923.21.90, sacos “para acondicionamento de adubos ou fertilizantes”, cuja alíquota é de 5% (cinco por cento).

Verifica-se, pois, que o legislador, atendendo à destinação do produto a ser acondicionado – adubos e fertilizantes – e ainda à sua direta relação com os resultados a serem obtidos na atividade agrícola e consequentes reflexos nos produtos básicos, adotou uma alíquota diferenciada, bem menor do que aquela prevista para as demais modalidades de embalagens, classificadas precedentemente.

E, se existiu uma diferenciação acentuada em relação às embalagens para adubos e fertilizantes, com muito mais razão o objetivo do legislador em contemplar com a alíquota zero as embalagens destinadas ao acondicionamento de produtos alimentícios.

Este é o entendimento estampado no recurso nº 97.550 da Segunda Câmara do E. Segundo Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.795  
ACÓRDÃO N° : 303-29.139

**IPI – CLASSIFICAÇÃO FISCAL -** Sacos plásticos destinados a embalagens para produtos alimentares, com dizeres e inscrições que identificam o produto a que se destinam. Classificam-se no código 3923.90.9901, como “embalagens para produtos alimentares”, em vez de no código 3923.21.0100, “sacos exceto postais”, precisamente, face à Regra Geral nº 3<sup>a</sup>, “a”, classificação mais específica (Acórdão nº 202-07.766, Relator Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira).

Segundo as regras para a interpretação do Sistema Harmonizado da Nomenclatura de Mercadorias, adotada pela TIPI, temos que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica (3.a). Sucessivamente, dispõem as regras introdutórias do sistema que quando os produtos possam ser enquadrados em mais de uma posição específica, devem ser classificados pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial (3.b), ou, não sendo isso ainda possível, que se faça a classificação pela posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração (3.c).

No que interessa ao presente caso, a TIPI/88 relaciona, na posição 3923, o gênero embalagens de plástico, especificando, na subposição 21, item e subitem 0100, sacos de polímeros de etileno, exceto os postais, e na subposição 90, outras embalagens de plástico, especificando mais ainda, no item e subitem 9901, as utilizadas para produtos alimentares.

Diante da função extrafiscal conferida ao IPI (art. 153, § 3º, I, CF/88), impõe-se que o imposto seja seletivo, em função da essencialidade do produto, tornando-se indubitável que a característica essencial, para fins de incidência do IPI, é a destinação do produto.

Em socorro dos argumentos da recorrente, menciona-se a seguinte decisão do TRF da 1<sup>a</sup> Região:

**TRIBUTÁRIO. IPI. CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS PELA TIPI (TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS) - PREVALÊNCIA DA REGRA MAIS ESPECÍFICA.** Em tema de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, havendo controvérsia na correta aplicação das normas contidas na Tabela de Incidência do IPI, deve prevalecer a regra de conteúdo mais específico, que prevê a classificação do produto segundo a destinação, afastando-se a regra de caráter geral” (TRF, 1<sup>a</sup> Região, Ac. nº 89.0103333957-BA, rel. Juiz Vicente Leal, DJU 27/6/94, p. 34305).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.795  
ACÓRDÃO N° : 303-29.139

Outrossim, a prevalecer o entendimento lançado na decisão recorrida, o código 3923.90.9901, criado especificamente para “embalagens para produtos alimentares”, se tornaria letra morta na TIPI.

Note-se que o variado elenco de recipientes nominalmente citados na tabela (garrafas, garrafões, frascos, caixas, caixotes, engradados, sacos, bisnagas, bolsas e cartuchos) praticamente esgota os tipos nos quais se podem embalar os produtos alimentícios.

Então indaga-se: quais serão os produtos destinatários da posição 3923.90.9901, já que as classificações anteriores abarcam praticamente todos os tipos de embalagens?

Destarte, a classificação “embalagem para produtos alimentícios”, cuja alíquota é zero em função de sua essencialidade, o que deflui do princípio constitucional da seletividade, restaria na prática, aplicável a raríssimos casos em que o produto não se enquadrasse em nenhuma das demais subposições.

Outrossim, adotar as conclusões lançadas na decisão recorrida, mediante a aplicação – como foram aplicadas - das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, significaria confronto com o princípio da seletividade.

E, sempre que no caso concreto se constatar a existência de conflito entre uma norma e um princípio constitucional, há de prevalecer este último, por ser hierarquicamente superior à primeira.

DWORKIN afirma que “*los principios informan las normas jurídicas concretas de tal forma que la literalidad de la norma puede ser desatendida por el juez, cuando viola un principio que en ese caso específico se considera importante*” (DWORKIN, Ronald. Derechos en Serio. Barcelona : Ariel, 1997, p. 9).

Na mesma linha, entre nós SUNDFELD ensina que “princípio jurídico é norma de hierarquia superior às regras, pois determina o sentido e o alcance destas, que não podem contrariá-lo, sob pena de por em risco a globalidade do ordenamento jurídico” (SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. São Paulo : Malheiros, 1992).

Perfiladas com este entendimento são as decisões pretorianas a seguir citadas:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.795  
ACÓRDÃO N° : 303-29.139

Em se tratando de classificação fiscal, para efeito de tributação do IPI -, como de resto de qualquer classificação científica ou empírica – as espécies devem ser determinadas por suas características peculiares. Assim, se os sacos plásticos são destinados a embalar alimentos e há classificação específica, na Tabela de Incidência do IPI, para as embalagens plásticas de produtos alimentares (Código 3923.90.9901), esta deve ser preferida a outras que contemple pura e simplesmente sacos plásticos ou, mais genericamente, meras películas (AC nº 96.04.26429-0, de 19 de agosto de 1997, rel. Juiz Gilson Dipp).

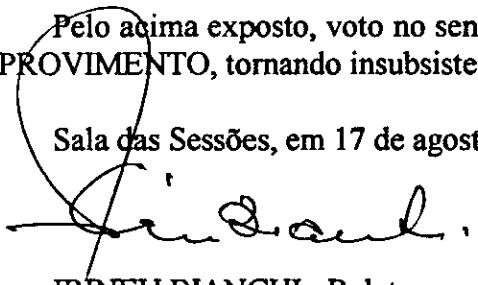
Ou ainda:

A regra de interpretação adotada pela TIPI estabelece que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica e os produtos que possam ser enquadrados em mais de uma posição específica devem ser classificados pela sua característica essencial, além disso, em função do caráter extrafiscal do IPI, impõe-se que o imposto seja seletivo em função da essencialidade do produto, por isso, as embalagens plásticas produzidas pela autora, para envasar alimentos, têm classificação 3923.90.9901 e alíquota zero (AC nº 97.04.39370-PR, de 10 de dezembro de 1998, rel. Juiz Jardim de Camargo).

Assim, para que não haja afronta ao princípio constitucional da seletividade, mister se faz o reconhecimento da prevalência da classificação “embalagem para produtos alimentícios” sobre as demais classificações da mesma posição, sobretudo no que tange aos sacos plásticos, tendo em vista a essencialidade daqueles produtos que se destinam ao envase de alimentos.

Pelo acima exposto, voto no sentido de CONHECER O RECURSO E DAR-LHE PROVIMENTO, tornando insubsistente o respectivo Auto de Infração.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999.

  
IRINEU BIANCHI - Relator