



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.003210/2003-39
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.230 – 3ª Turma
Sessão de 24 de janeiro de 2018
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente RIGESA CELULOSA PAPEL E EMBALAGENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA.

O art. 30 do Decreto n° 70.235/72 determina ser obrigatório à Autoridade Julgadora acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos.

No entanto, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos. Assim, não há obrigatoriedade, no presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos do INT trazidos pela Contribuinte.

A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte com fulcro no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, meio pelo qual busca a reforma do Acórdão nº **3101-00.171** (fls. 2.347 a 2.363) proferido pela 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em 09/07/2009, negando provimento ao recurso voluntário por maioria de votos, tendo sido rerratificado pelo Acórdão nº **3101-001.343** (fls. 2.236 a 2.248), que deu parcial provimento aos embargos de declaração interpostos pelo Sujeito Passivo, *in verbis*:

Acórdão nº 3101-00.171 (recurso voluntário)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTONAGENS.

As cartonagens de papel ou cartão não ondulados, dobráveis, classificam-se no código 4819.20.00, Ex 02, da NCM, com alíquota de 15% (a partir de 01/10/2002, no código 4819.20.00, com alíquota de 15%), tratando-se de invólucros que simplesmente reúnem para apresentação e venda a retalho unidades de produtos (4, 6 ou 12), alimentícios ou não, encerrados em embalagens próprias (os invólucros não têm contato direto com os produtos alimentícios); por força da RGI nº 1 c/c nº 6 e da NESH referente à posição 4819.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 3101-001.343 (embargos de declaração)

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÕES.

Merecem ser providos parcialmente os embargos declaratórios interpostos, uma vez que existem omissões a serem supridas mediante rerratificação do dispositivo da decisão embargada, inclusive com efeitos infringentes relativamente à decadência.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Nos termos da jurisprudência pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação terá termo inicial na data do fato gerador conforme art. 150, § 4º, do CTN.

IPI. BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES E VENDAS CANCELADAS.

A simples alegação de que devoluções e vendas canceladas foram incluídas na base de cálculo, sem indicação da materialidade fática da ocorrência, não é suficiente para evidenciar o equívoco do lançamento. Ademais, considerando que as bases de cálculo levantadas pela Fiscalização foram extraídas dos livros de IPI, sendo que nestes, mormente, são consignados os registros das devoluções devidamente quantificadas na apuração, as devoluções e vendas canceladas foram considerados.

MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação da multa de ofício nos percentuais fixados no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para apreciar juros de mora sobre multa de ofício, uma vez que se trata de matéria afeta à execução do acórdão, a cargo da autoridade preparadora da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte, e não propriamente de matéria constante do auto de infração discutido.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTONAGEM VERSUS CARTUCHO. CONTRADIÇÃO INEXISTENTE.

O voto vencedor começa anunciando justamente o desprestígio das definições de cartucho obtidas de dicionários e glossários de termos técnicos em favor do caráter estritamente tributário que a palavra cartucho deve assumir quando numa operação de classificação fiscal. Assim é que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado se fizeram presentes para dirimir o aparente conflito entre os termos cartonagem e cartucho, não havendo portanto contradição alguma no voto vencedor acerca da classificação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial aos embargos de declaração, para suprir as omissões relativas à decadência, base de cálculo, multa e juros, com efeitos infringentes relativamente à decadência; e negar provimento quanto à contradição acerca da classificação fiscal; e por maioria, não conhecer dos embargos de declaração quanto a juros sobre multa de ofício. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator originário). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.

O processo teve origem em Auto de Infração (fls. 267 a 274) lavrado em face da Contribuinte para exigência de Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) referente ao período de janeiro/1998 a dezembro/2002, decorrente de recolhimento a menor em razão de suposto erro na indicação da classificação fiscal de produto e da alíquota correspondente.

A impugnação da Contribuinte (fls. 279 a 308) foi julgada parcialmente procedente pela 2ª Turma da DRJ/RPO-SP, por meio do Acórdão nº 4965 (fls. 1.050 a 1.066), para "[...] declarar de ofício a decadência parcial do feito, com a consequente exoneração de R\$ 1.811.674,45 de imposto e de R\$ 1.358.755,84 de multa de ofício, além

dos juros de mora correspondentes, e, assim, considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento de ofício em pauta".

No exame do recurso voluntário (fls. 1.809 a 1.850), a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão nº 301-32.701 (fls. 1.981 a 1.988), anulou a decisão de primeiro grau proferida pela DRJ/RPO-SP, por cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, em razão de falta de apreciação dos laudos técnicos carreados aos autos pelo Sujeito Passivo para sustentar a classificação das mercadorias na posição entendida como correta.

Retornados os autos à origem, foi proferida nova decisão pela 2ª Turma da DRJ/RPO-SP, consubstanciada no Acórdão nº 14-17.416 (fls. 1.997 a 2.011), rejeitando o pedido de apresentação de documentos adicionais e considerando procedente o lançamento de ofício efetuado pela Fiscalização, com o restabelecimento da exigência do crédito tributário em sua integralidade.

Não resignado, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário (fls. 2.253 a 2.305) reiterando as razões de impugnação e alegando, em síntese, que:

[...]

(i) é nula a nova decisão de primeira instância, pois, assim como a anteriormente proferida, os laudos técnicos trazidos não foram analisados adequadamente;

(ii) a nova decisão também não poderia ter deixado de considerar a decadência dos fatos ocorridos entre janeiro e agosto de 1998, reconhecida pela primeira decisão da DRJ, uma vez que majora a exigência fiscal, o que viola o instituto da não reformatio in pejus e torna a decisão nula, nos termos do artigo 59 do Decreto 70.235/72;

(iii) "segundo o artigo 150, §4º, c.c. com o artigo 149, parágrafo único, ambos do CTN, o prazo decadencial para a revisão da exigência fiscal coincide com o prazo para a realização do lançamento. Assim, quando a D. Autoridade Julgadora de primeira instância majorou a cobrança (ao não reconhecer a decadência dos fatos ocorridos de janeiro agosto de 1998), já havia decaído o seu direito de cobrar créditos relativos ao período de janeiro/1998 a novembro/2002; "

(iv) "ainda que assim não se considere, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, decaiu o direito de o Fisco tributar fatos relativos ao período de janeiro/1998 a agosto/1998, visto que eles só poderiam ter sido cobrados até agosto/2003, e o Auto de Infração apenas veio a ser lavrado em 5.9.2003";

(v) os produtos da Recorrente são cartuchos classificáveis na posição 4819.40.00 ex 3 (atualmente 4819.40.00), de acordo com a doutrina, RGISH, NESH, legislação e a jurisprudência aplicáveis;

(vi) "cartonagens, na linguagem vulgar, podem ser entendidas como aqueles materiais destinadas a "caixas de papelão" amareladas, que servem para armazenar grandes quantidades de produtos ao passo que os

cartuchos, como no caso da Recorrente, se destinam a agrupar determinadas mercadorias para venda a consumidor final";

(vii) "as cartonagens decorrem da reunião de várias peças ao passo que os cartuchos silo feitos de uma única peça";

(viii) "os cartuchos em questão não servem a acondicionar produtos alimentícios, não mantendo contato direto com o conteúdo";

(ix) "não se pode admitir um Auto de Infração lavrado com base em consultas formais de outros contribuintes e em dicionários da língua portuguesa, sem qualquer embasamento legal ou técnico a respeito da questão";

(x) "as provas colacionadas pela Recorrente no curso do processo demonstram claramente a diferença entre as cartonagens (que não é o caso da Recorrente) dos cartuchos como de fato são";

(xi) a partir de 1.10.2002, a Recorrente passou a adotar a alíquota de 15% em cumprimento ao Decreto 4.396/02 e não por suposta concordância com a posição da D. Fiscalização";

(xi) cancelamento das exigências referente aos meses de outubro e novembro de 2002, visto que já foram recolhidos impostos com alíquota de 15% nos termos do Decreto 4.396/02;

(xii) para fins de apuração do imposto, a D. Fiscalização considerou os valores relativos a cancelamentos e devoluções, os quais, definitivamente, não compõem a base de cálculo do imposto, pelo que a exigência deve ser cancelada;

(xiii) a multa de ofício cobrada no valor de 75% é excessiva e extrapola os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida;

(xiv) a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, uma vez que não foi criada por lei para fins tributários.

(grifou-se)

Sobreveio julgamento do recurso voluntário explicitado no Acórdão nº 3101-00.171 (fls. 2.347 a 2.363), ora recorrido, proferido pela 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em 09/07/2009, por maioria de votos, no sentido de negar provimento ao recurso e consignar como correta a classificação das mercadorias no código 4819.20.00, Ex 2, da NCM (cartonagens), com alíquota de 15% (quinze por cento).

A Contribuinte interpôs embargos de declaração (fls. 2.375 a 2.379), os quais restaram acolhidos em parte para, nos termos do Acórdão nº 3101001.343 (fls. 2.236 a 2.248), suprir as omissões relativas à decadência, reconhecendo a impossibilidade de cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos até 05/09/1998; base de cálculo; multa e juros, com efeitos infringentes relativamente à decadência; negar provimento quanto à contradição acerca da classificação fiscal; e não conhecer dos embargos de declaração quanto aos juros sobre multa de ofício.

No ensejo, foi apresentado recurso especial de divergência pela Contribuinte (fls. 2.956 a 2.985), trazendo como paradigma os acórdãos nºs 3402-001.037, 3802-00.246 e 303-29.256. Nas razões recursais, consigna os seguintes argumentos:

- (a) a nulidade do acórdão recorrido, conforme art. 59 do Decreto nº. 70.235/72, por preterição do direito de defesa;
- (b) a diferença essencial entre "cartucho" e "cartonagem" é a presença de tampa nesta, razão pela qual não há de se classificar como cartonagem as mercadorias da Recorrente;
- (c) da descrição contida no acórdão recorrido dos produtos fabricados pela Contribuinte, depreende-se corresponderem a embalagens compostas por uma peça única, feitas de cartão e vincadas, que não entram em contato com o seu conteúdo, concluindo-se que os mesmos são cartuchos;
- (d) na classificação fiscal de mercadorias, além do aspecto tributário, não se pode prescindir do seu caráter técnico, devendo ser considerados os laudos, elaborados pelo IPT e pela ABTG, trazidos aos autos como prova de suas alegações;
- (e) levando-se em consideração a definição das expressões cartucho e cartonagem, bem como que ambos referem-se à forma de embalagem feitas de cartão, os produtos da Contribuinte podem ser classificados em duas subposições da posição 4819: "4819.20 - Caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (não canelados)" ou "4819.40 - Outros sacos; bolsas e cartuchos". Assim, se tomados por cartucho e cartonagem ao mesmo tempo, deve-se atentar para a especificidade e para os laudos técnicos, e por conseguinte ensejando a sua classificação como cartuchos, por ser mais específica e estar de acordo com a avaliação técnica;
- (f) pela aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGISH), aprovadas pelo Decreto nº 4.542/02, também prevalece a classificação dos produtos do Sujeito Passivo como "cartuchos", na posição 4819.40.00, ex 3, com alíquota do IPI em 8% (oito por cento).

O recurso especial foi admitido por meio do despacho s/nº, de 07/17/2015 (fls. 3.080 a 3.084), em razão da comprovação da divergência jurisprudencial quanto à desconsideração de laudos técnicos acostados ao processo e ao conceito de cartucho para classificação das mercadorias da Recorrente. Ficou consignado, ainda, que a divergência relativa à classificação fiscal das mercadorias não precisaria ser analisada pois restaria sanada pela resolução da divergência admitida - desconsideração dos laudos técnicos juntados aos autos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 3.086 a 3.094) requerendo a improcedência do apelo especial da Contribuinte.

Incluído o processo em pauta, na sessão de julgamento de 09/06/2016, acatando proposição da Relatora, o Presidente do Colegiado determinou o retorno dos autos à Secretaria da 3ª Turma da CSRF para exame de admissibilidade da questão atinente à classificação fiscal das mercadorias (fls. 3.097 a 3.101).

Ao proceder ao exame de admissibilidade, por meio do despacho de 29/07/2016 (fls. 3.103 a 3.107), o Ilustre Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento em exercício à época, entendeu por negar seguimento ao recurso especial quanto à classificação fiscal dos produtos, pois ausente a similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas, imprescindível à comprovação da divergência jurisprudencial.

O presente processo retornou a essa Relatora após saneamento da admissibilidade do recurso especial, consoante determinado no despacho de fls. 3.115, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento quanto à adoção dos laudos técnicos trazidos aos autos pela Recorrente.

Mérito

No mérito do recurso especial, as matérias a serem analisadas devem ter sido objeto de comprovação de prequestionamento e de divergência jurisprudencial, razão pela qual, embora sejam suscitadas outras matérias na peça do apelo, que não são de reconhecimento de ofício, estará delimitado o presente arrazoado à análise ao ponto que efetivamente atendeu a esse requisito: descon sideração do laudo técnico carreado aos autos.

Em síntese, a Recorrente e a Autoridade Fiscal divergem sobre a correta posição NCM/SH em que se enquadram os produtos fabricados pela Contribuinte. Sustenta a Fiscalização ser correta a classificação dos mesmos como "cartonagens" (posição 4819.20.00 - alíquota do IPI de 15%), enquanto o Sujeito Passivo defende o seu enquadramento como "cartuchos" (posição 4819.40.00 - alíquota do IPI de 8%). Seguem abaixo os

os capítulos, posições, subposições itens e subitens que tais número representam, conforme TIPI aprovada pelo Decreto nº 2092/96, vigente à época dos fatos geradores.

Na determinação da classificação fiscal, o auto de infração embasou-se precipuamente em definições estabelecidas em dicionário. De outro lado, para dar lastro à sua pretensão, a Contribuinte trouxe aos autos laudos técnicos que, embasados em aspectos técnicos dos produtos, apontam como correta a classificação como "cartuchos" (fls. 378 a 437):

Laudo elaborado por INSTITUTO DE TECNOLOGIA DE ALIMENTOS - ITAL / CENTRO DE TECNOLOGIA DE EMBALAGEM - CETEA)

Embalagens de cartão

Os cartões são empregados na confecção de cartuchos, "multipacks", caixas rígidas e estruturadas laminadas (cartonadas). Outras aplicações de interesse são os copos e tubos de cartão e a base de sustentação para blisters e "skinpacks".

Cartuchos

Os cartuchos são embalagens fabricadas a partir de uma chapa de cartão por meio de operações de corte e vinco. São geralmente expedidos pelo fabricante abertos ou colados e colapsados, sendo montados, enchidos e fechados apenas no usuário. Por esse motivo são facilmente estocados e transportados. Dependendo da escala de produção, a montagem do cartucho pode ser manual ou automática (FRIEDMAN, KIPNEES, 1987).

Existem centenas de tipos de cartuchos variando em formato, forma de fechamento, uso final, etc.

a) Cartucho convencional

Basicamente, os cartuchos convencionais consistem de uma chapa de cartão dobrada sobre si mesma e colocada em um dos lados para formar um corpo regular. As extremidades, denominadas tampa e fundo, podem ser seladas ou presas de diferentes maneiras (Figura 5.10). A colagem lateral na maioria dos casos é feita pelo fabricante.

[...]

*LAUDO ELABORADO POR INSTITUTO DE PESQUISAS TECNOLÓGICAS
- Relatório Técnico nº 67 403 - i*

RESUMO

A Rigesa Celulose, Papel e Embalagens Ltda. solicitou ao IPT uma análise da classificação de seus produtos com a finalidade de verificação do enquadramento fiscal correspondente.

Foram enviados três tipos de embalagens múltiplas contendo produtos alimentícios e vazias.

De acordo com a classificação NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul, há duas posições que estão relacionadas com este produto: 4819.20.00 Caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (não canelados, e 4819.40.00 Outros sacos; bolsas e cartuchos.

Recomenda-se utilizar a classificação 4819.40.00 Outros sacos; bolsas e cartuchos, pois estes envoltórios de embalagens em questão não constituem, claramente, caixas, por serem abertos nas extremidades. Tratam-se de envoltórios de cartão cortado e vincado, conforme a NBR 9198-85.

[...]

Como o item 4819.20.00 trata de "caixas e cartonagens ...", mas só o termo caixas tem um significado válido, este deve ser o termo que conceitua o item. Ora, o envoltório de embalagens em questão não constitui, claramente, uma caixa, por ser aberto nas extremidades.

Assim sendo, é preciso buscar uma outra classificação para tais envoltórios. Esta é encontrada no item 4819.40.00 — Outros sacos; bolsas e cartuchos. O termo cartucho não se refere, necessariamente, a uma caixa, mas a uma embalagem de cartão cortado e vincado, conforme a NBR.

O encaminhamento do pedido de reclassificação fiscal deve, portanto, ser dirigido ao item 4819.40.00. [...]

Nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, cabe às autoridades julgadoras adotar as conclusões técnicas trazidas em laudo quando não infirmadas por outros laudos presentes nos autos. Dispõe, ainda, o §1º do referido dispositivo que não será considerado como aspecto técnico a classificação fiscal dos produtos.

Consoante exame de admissibilidade do recurso especial efetuado nos presentes autos, a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos refere-se à análise da obrigatoriedade da autoridade julgadora de acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos, conforme previsão contida no art. 30 do Decreto nº 70.235/72, art. 30.

Da análise do dispositivo, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos. Assim, não há obrigatoriedade, no presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos trazidos pela Contribuinte.

A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.

No caso em apreço, verifica-se que o Colegiado *a quo* não desconsiderou por completo os laudos técnicos trazidos pela Contribuinte, apenas deu-lhes interpretação diferente da pretendida pela Recorrente, classificando as mercadorias como cartonagens por entender

Processo nº 19515.003210/2003-39
Acórdão n.º **9303-006.230**

CSRF-T3
Fl. 3.126

que em matéria de classificação fiscal trata-se de aplicação da norma tributária e não de aspectos técnicos.

Como no caso dos autos o recurso especial teve prosseguimento tão somente quanto à necessidade ou não de observância dos laudos periciais acostados aos autos, fica prejudicada qualquer manifestação deste Colegiado sobre a classificação fiscal dos produtos em discussão (se cartuchos ou cartonagens).

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello