

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003210/2003-39
Recurso nº 130.819 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.171 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2009
Matéria CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

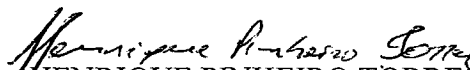
CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTONAGENS.

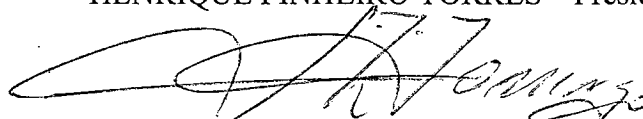
As cartonagens de papel ou cartão não ondulados, dobráveis, classificam-se no código 4819.20.00, Ex 02, da NCM, com alíquota de 15% (a partir de 01/10/2002, no código 4819.20.00, com alíquota de 15%), tratando-se de invólucros que simplesmente reúnem para apresentação e venda a retalho unidades de produtos (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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator) e Vanessa Albuquerque Valente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corintho Oliveira Machado.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente


LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator


CORINTHO OLIVEIRA MACHADO - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Corintha Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Vanessa Albuquerque Valente e Henrique Pinheiro Torres.

Ausente justificadamente a Conselheira Valdete Aparecida Marinho.

Relatório

Como explicitado na decisão de primeira instância o presente feito trata de divergência na classificação fiscal de produtos industrializados da posição 4819, sendo que consta do termo de verificação fiscal de fls. 203/219, que a contribuinte comercializa produtos industrializados por terceiros, por encomenda, e deu saída a produtos com a adoção do código 4819.40.00, Ex 03, pela TIPI/96, relativo a cartuchos, com a alíquota de 8%, sendo que o correto seria o enquadramento no código 4819.20.00, Ex 02, referente a cartanagens, com a alíquota de 15%, no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2002.

A divergência se apresenta na correta identificação do produto para o qual a fiscalização entende que o termo “cartucho” é mais genérico do que “cartanagem”, sendo que o produto com essa denominação é constituído de cartão, ao passo que o produto com aquela denominação pode ser feito de papel, plástico, metal, borracha, couro, tecido, e, inclusive, cartão.

Um dos fundamentos da exigência baseia-se no fato de a empresa Magistral Impressora Industrial Ltda., executora de industrialização por encomenda, ou convertedora (indústria gráfica), emitir notas fiscais de retorno simbólico do produto à contribuinte com classificação fiscal 4819.20.00.

Dentre os documentos que instruíram o lançamento identificam-se cópias de decisões de consulta sobre classificação de mercadorias e de solução de consulta sobre IPI, de fls. 137/150, atinentes a terceiros; cópias de notas fiscais de saída emitidas pela empresa Mead Westvaco do Brasil Ltda. (incorporada pelo sujeito passivo), concernentes ao ano de 1998, de fls. 152/199; demonstrativo de diferença de IPI a recolher, com a reconstituição da escrita fiscal, de fls. 220/229; e, nos anexos I a III, cópias do livro Registro de Apuração do IPI (1998 a 2002) e amostras dos produtos em debate.

O presente processo já havia sido analisado por este Conselho que, ao apreciar as razões do Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente às fls. 975/1.017, acordou, por unanimidade de votos, anular a decisão de Primeiro Grau, uma vez que os laudos apresentados pela Recorrente antes da decisão da prolatada pela DRJ de Ribeirão Preto/SP (fls. 928/944), não foram devidamente analisados, “constituindo-se em grave equívoco processual, com clara ofensa ao amplo direito de defesa e ao contraditório, nos termos da nossa Constituição Federal.”

O Acórdão nº 301-32.701, de 26 de abril de 2006, teve por relator o Eminentíssimo Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes.

Retornando os autos à apreciação da turma julgadora de primeira instância, foi proferida nova decisão, cujos fundamentos estão consubstanciados na seguinte ementa:



Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

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.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

INSUFICIÊNCIA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

Cobra-se o imposto lançado a menor nas notas fiscais de saída, com os consectários legais, por conta de erro de classificação fiscal e alíquota.

PENALIDADE PECUNIÁRIA.

Verificado o ilícito tributário, a penalidade pecuniária deve ser infligida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

PRODUÇÃO DE PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de documentos suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

Assunto: Normas de Administração Tributária

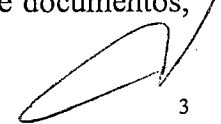
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É lícita a exigência do encargo com base na variação da taxa Selic.

Lançamento Procedente.

Em novo julgamento realizado pela DRJ-Ribeirão Preto houve a análise dos laudos técnicos apresentados pela Recorrente, sendo que turma julgadora desconsiderou novamente os documentos sob o argumento que se trata de juntada posterior de documentos, ou seja, ocorreu preclusão temporal para juntada de novas provas.

✓   3

Quanto às demais alegações trazidas pela Recorrente em sua Impugnação, a DRJ manteve seu voto quanto a matéria de fundo (classificação fiscal, multa), reformando tão somente a questão do reconhecimento da decadência de alguns períodos concedido no primeiro julgamento.

Cientificada da nova decisão de primeira instância em 19/12/2007, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 11/01/2008 (fls. 1.950/2002), reiterando as suas alegações ofertadas na impugnação, bem como alegando 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 instancia majorou a cobrança (ao não reconhecer a decadência dos fatos ocorridos de janeiro a 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 varias peças ao passo que os cartuchos são 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.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Preliminarmente, é de justiça reformar da decisão recorrida para reconhecer a decadência nos termos que já haviam sido explicitados na primeira decisão da DRJ (anulada por este Conselho por cerceamento do direito de defesa) e que na segunda decisão não repetiu.

Desta forma, reconheço a decadência nos mesmos seguintes termos:

“Decadência

O auto de infração foi lavrado em 05/09/2003, com ciência do sujeito passivo na mesma data, e inclui fatos geradores ocorridos desde 1º de janeiro de 1998.

Ressalvada a hipótese de comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo o regime jurídico do IPI típico de lançamento por homologação, o prazo decadencial esgota-se em 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o Código Tributário Nacional, 150, § 4º.

Não houve alegação de decadência no apelo impugnatório, entretanto, o referido fenômeno jurídico é matéria de ordem pública e deve ser declarado de ofício pelo julgador administrativo, independentemente de arguição pelo sujeito passivo.

O caput e o § 1º do aludido artigo do estatuto tributário material fazem menção à antecipação de pagamento como a atividade do sujeito passivo que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação pela Administração Tributária.

No caso do imposto em debate, a respectiva apuração é empreendida dentro de cada período de competência (decêndio ou mês), sendo consideradas todas as saídas tributadas e as entradas com créditos para a regular compensação e a conseqüente extração de saldos devedores ou credores. Malgrado haja o lançamento do imposto na nota fiscal em cada operação (saída de produto do estabelecimento industrial), o lançamento por homologação somente se aperfeiçoa após o confronto entre débitos e créditos no final do período de apuração.

No âmbito da apuração da espécie tributária em causa, em sua conta gráfica, há a equiparação de certos procedimentos do sujeito passivo ao pagamento, nos termos do que estabelece o RIPI/98, art. 111 (RIPI/82, art. 56):

“Art. 56 - O procedimento de lançar o imposto, de iniciativa do sujeito passivo, aperfeiçoa-se com o seu pagamento, feito antes do exame pela autoridade administrativa.

Parágrafo único – Considera-se pagamento:

I – o recolhimento do saldo devedor resultante da compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos;

II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a compensar;

III – a compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”.(grifo meu)

No caso vertente, as ocorrências respeitantes aos decêndios anteriores a setembro de 1998 encontram-se sob o manto da decadência, seja pela antecipação do pagamento (recolhimento dos saldos devedores decadenciais) ou pela extração de saldos credores (nos decêndios 1-01 a 3-01/98, 3-02/98, 1-03/98, 3-04/98, 2-05/98, 1-07/98 e 1-08 a 3-08/98), sem saldo a recolher resultante. Em todos esses períodos de apuração houve o lançamento por homologação (posteriormente aperfeiçoado com a apuração empreendida ao final de cada período de competência), vale falar, o destaque do imposto nas notas fiscais de saída, pelo sujeito passivo, ainda que calculado mediante o emprego de alíquota menor que a correta.

*Portanto, devem ser expungidos do feito os valores alcançados pela decadência, **R\$ 1.811.674,45** de imposto e **R\$ 1.358.755,84** de multa de ofício, conforme o esquema a seguir delineado:*

Período de Apuração	Imposto (R\$)	Multa de Ofício (R\$)	Período de Apuração	Imposto (R\$)	Multa de Ofício (R\$)
1-01/98	0,00	0,00	1-05/98	40.131,50	30.098,63
2-01/98	9.569,54	7.177,16	2-05/98	43.814,68	32.861,01
3-01/98	262.840,91	197.130,68	3-05/98	85.571,47	64.178,60
1-02/98	73.743,70	55.307,78	1-06/98	63.579,80	47.684,85
2-02/98	108.401,01	81.300,76	2-06/98	82.116,92	61.587,69
3-02/98	8.844,39	6.633,29	3-06/98	78.162,98	58.622,24
1-03/98	116.900,31	87.675,23	1-07/98	56.837,18	42.627,89
2-03/98	73.685,89	55.264,42	2-07/98	94.971,45	71.228,59
3-03/98	65.658,41	49.243,81	3-07/98	119.933,01	89.949,76
1-04/98	54.266,39	40.699,79	1-08/98	76.368,72	57.276,54
2-04/98	23.391,05	17.543,29	2-08/98	88.027,26	66.020,45
3-04/98	79.914,61	59.935,96	3-08/98	104.943,27	78.707,45
TOTAL				1.811.674,45	1.358.755,84

Os juros de mora e as multas correspondentes devem também ser eliminados da exação, sendo o cálculo cabível ao órgão preparador, nos termos da Portaria SRF nº 107, de 31 de janeiro de 2003.

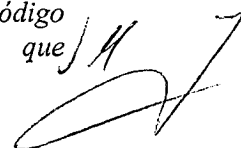
Quanto à preliminar de nulidade do Lançamento e da decisão recorrida, creio ser procedente o reclamo

Tanto o ato administrativo de constituição do crédito tributário, como a decisão de primeira instância se pautam em interpretações intrínsecas às Notas do Sistema Harmonizado, reduzindo o âmbito interpretativo aos enunciados jurídico.

A Classificação Fiscal tem origem no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias que substitui o "signo" indicativo de determinada mercadoria (a palavra que representa a coisa no sistema de linguagem) por um número – código universal que independe da língua de cada país para designar o objeto a que se refere. A interpretação do Sistema Harmonizado nenhuma relação guarda com o direito tributário propriamente dito, mas sim com o direito aduaneiro pois decorrente da necessidade de as nações estabelecerem uma linguagem aduaneira comum em suas relações internacionais. De modo que um chinês não precisa saber como é denominada a "manteiga" no Brasil pela língua portuguesa se o objeto da importação estiver classificado na posição 0405.10.

Pois bem, o Sistema Harmonizado é um sistema de referência de designação que identifica as coisas (mercadorias) por uma sequência numérica.

Ora, mantêm-se no Sistema Harmonizado o triângulo semiótico do significante, do signo e da significação, de modo que, ao determinar que um dado objeto será designado pelo código numérico de oito dígitos, esse código será o signo que evidenciará a significação desse objeto (significante).



A partir desse plano de linguagem, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

“Há que se tomar nota que o comportamento de quem pretende interpretar o direito para conhecê-lo deve ser orientado pela busca incessante da compreensão desses textos prescritivos. Ora, como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação) e o dos vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas – e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem – não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na trajetória da interpretação.

A missão do exegeta dos textos jurídico-positivos, ainda que possa parecer facilitada pela eventual coincidência da mensagem prescritiva com a seqüência das fórmulas gráficas utilizadas pelo legislador (no direito escrito), oferece ingentes dificuldades se a proposta for de um exame mais sério e atilado. E, sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática.”

Note-se que a interpretação do direito, como sistema de linguagem, assim como Sistema Harmonizado, impreterivelmente necessitam da materialidade e da concretude do fato para que se revelem pela interpretação do exegeta.

Há muito venho amadurecendo a idéia de que a prova é instrumento do processo lógico da subsunção, ou seja, é imprescindível que o “conceito do fato” (descrição do fato) esteja bem constituído para que possa subsumir-se ao conceito da norma (hipótese de incidência) para que haja o fenômeno da incidência.

Portanto, como poderia alguém aventurar-se a definir “cartucho” ou “cartonagem” apenas e tão-somente por enunciados jurídicos que pouco ou nada têm de definição de tais elementos concretos.

Vejamos algumas passagens em que as NESH citam tais elementos, em especial no que diz respeito a embalagens:

Quanto aos cartuchos, na posição 28.44 há referência a: “elementos combustíveis (cartuchos) usados (irradiados), ou seja, aqueles que, depois de um uso mais ou menos prolongado, devam ser substituídos, especialmente em razão da acumulação de produtos de fissão que impedem a reação em cadeia, ou da deterioração do invólucro”, a partir do qual podemos concluir que “cartucho” tem significação de “invólucro”, aquele que contem. Na posição 3215, encontramos referência a: “cargas para canetas esferográficas compreendendo as pontas e os reservatórios de tinta (posição 96.08). Pelo contrário, incluem-se aqui os simples cartuchos de tinta para canetas-tinteiro (canetas de tinta permanente)”, mais uma vez invólucro substituível (continente). Várias são utilizações do termo cartucho como invólucro ou recipiente que contem algum elemento.*

Nota da posição 32.15

“Esta posição não compreende:

...

b) As cargas para canetas esferográficas compreendendo as pontas e os reservatórios de tinta (posição 96.08). Pelo contrário, incluem-se aqui os simples cartuchos de tinta para canetas-tinteiro (canetas de tinta permanente)”*

Note-se que cartucho é um invólucro, recipiente que embala alguma mercadoria.

Quanto às “cartonagens”, encontramos referências identificam-se como qualquer obras de cartão utilizado como recipiente, suporte ou molde.

Vejamos a Nota “A” da posição 4819:

A) Caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens.

Este grupo compreende os recipientes e continentes de quaisquer dimensões empregados para acondicionamento, transporte, armazenagem ou venda de mercadorias, quer se trate de artigos comuns, quer de artigos de fabricação aprimorada (ornamentos, etc.). Podem citar-se, por exemplo: as caixas e cartões, os saquinhos (incluídos os saquinhos para horticultura); os cartuchos, bolsinhas e sacos; os cilindros (tambores para embalagem) de cartão enrolado ou confeccionados de outro modo, mesmo munidos de aros de outras matérias; tubos de cartão, com ou sem tampa, para embalagem de jornais, planos e plantas de arquitetura, documentos, etc.; os sacos para proteção de vestuário; as vasilhas e cartuchos (mesmo parafinados) para leite, doces, sorvetes, etc. Esta posição também compreende os sacos de papel para usos especiais tais como os sacos para aspiradores de pó, os sacos para enjôo e as capas e caixas para discos.

✓
H

9

*Esta posição engloba as caixas e cartonagens dobráveis.
Consideram-se “caixas e cartonagens dobráveis”:*

Assim interpretada as designações contidas na NESH, podemos afirmar que, para seus enunciados cartucho e cartonagem referem-se à forma da embalagem feitas de cartão.

Verificarmos ainda que o enunciado contido na suposição 4918.20 (Caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (não canelados*)) o termo “cartonagem” designa forma da mercadoria (qualidade extrínseca).

Ocorre que a aplicação da norma é resultado do fenômeno da subsunção, ou seja, da coincidência do conceito do fato com o conceito da norma.

Os produtos vendidos pela Recorrente podem ser ao mesmo tempo cartuchos e cartonagens, ou seja, invólucros (recipientes na forma de cartucho) feitos de cartão não ondulado, não canelado (cartonagem).

Na linguagem da indústria de papel e embalagens, o termo “cartucho” é o nome que se dá ao invólucro fabricado com cartão que depois de impresso sofre operações de corte, vinco e colagem, e é fornecido ao destinatário (consumidor, comerciante ou industrial) dobrado, e este forma a caixa, enche e fecha, manual ou automaticamente.

Essa definição não difere da dada pela NESH sob a perspectiva de que, em ambos os casos, se tratam de invólucros, mas uma análise das subposições 20, 30 e 40 da posição 4819, impendem reconhecer que caixas não são cartuchos para NESH, apesar de o serem para a linguagem da indústria de papel e embalagem.

Os atritos entre os dois sistemas de linguagem impõem que as características intrínsecas e extrínsecas de cada objeto seja revelada por um perito, técnico que tem a capacidade de dar os exatos termos e qualificações para cada objeto a fim de que haja uma reaproximação entre o signo e o objeto.

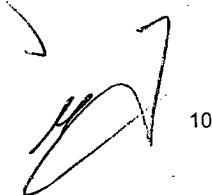
Nesse ponto, a Recorrente trouxe elementos técnicos por meio de laudos cujos argumentos e conclusões não foram contraditados nem pelos fundamentos do lançamento nem pelos argumentos e interpretações trazidas pela decisão de primeira instância. Ressalte-se nesse ponto que a segunda decisão da turma julgadora de primeiro grau difere da decisão considerada nula pelo Acórdão nº 301-32.701, de 26 de abril de 2006, apenas pela injusta exclusão do julgado da parte decaída que foi ressuscitada e pela inclusão do seguinte parágrafo nos argumentos que tratam da apreciação do laudo:

“É o seguinte o teor do sobredito relatório ou parecer técnico:

O IPT examinou três tipos de embalagens múltiplas, comercialmente denominadas de “multipack”, enviadas pela impugnante, contendo produtos alimentícios e vazias.

A embalagem “multipack” é formada mediante encaixes e/ou cola, e não é caracterizada como embalagem de transporte, pois necessita de proteção secundária para que haja resistência aos esforços físicos existentes, mas possui acentuada característica comunicacional, típica de embalagem para venda direta ao consumidor.

O termo “cartonagem” seria um processo de fabricação, não sendo encontrado na norma ABNT NBR 9198/1985; ao contrário



10

do termo “cartucho” que corresponde a embalagem de cartão ou cartolina cortada e vincada.

Na conclusão do relatório técnico é apontada a classificação fiscal 4819.40.00 como a mais adequada ao produto em tela.

A seguir é articulada a argumentação que dá lastro à conclusão deste voto, em contraposição ao conteúdo do parecer técnico e que consagra a posição esposada pelas autoridades fiscais.”

Apesar de entender que os laudos trazidos aos autos não são elucidativos para dar a distinção do que poderia ser denotativo de “Caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (não canelados*)” da posição 4819.20.00 e de “-Outros sacos; bolsas e cartuchos” da posição 4819.40.00, cujas subposições contemplam MERCADORIAS, o auto de infração também não está suportado por laudo técnico que dê a diferença entre cartucho e cartonagem o que nos leva à conclusão de que a partir dos elementos dos autos não é possível determinar com segurança a diferença das mercadorias denominadas como “CARTUCHO” das mercadorias denominadas como “CARTONAGENS”.

A questão que se coloca nestes autos é, a critério das informações trazidas pelo contribuinte e pelo mercado, se o Fisco DETERMINAR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL SEM ASSISTÊNCIA TÉCNICA, a fim de cumprir a chamada regra “zero” de classificação fiscal, ou seja, a perfeita identificação do produtos a ser classificado.

Fato é que diante dos laudos trazidos aos autos ficou comprovado que o o produtos objeto da classificação é denominado de cartucho o que cumpre os requisitos da Regra 1ª das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado Classificação Fiscal **A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO.**

Note-se que o texto da nota que define o que sejam “caixas e cartonagens dobráveis”¹ não nos dá uma diferenciação para os cartuchos, uma vez que conforme os laudos trazidos essas caixas e cartonagens são diferentes daquelas que a Recorrente fabrica.

Ademais, o próprio Termo de Verificação Fiscal, ao trazer as definições de cartonagem e de cartucho, extraídas do Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa dá ênfase para os seguintes trechos, conforme segue:

¹ Esta posição engloba as caixas e cartonagens dobráveis. Consideram-se “caixas e cartonagens dobráveis”:
Fim da página 893

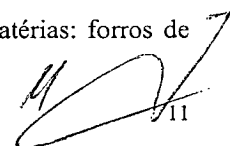
Seção X
48.19/20

- as caixas e cartonagens que se apresentem planas e cuja montagem resulte do simples desdobramento das diferentes partes unidas umas às outras (por exemplo, caixas de pastelaria);
bem como

- as cartonagens reunidas ou que possam ser reunidas com cola, grampos, etc. sobre um único lado, a formação dos outros lados sendo feita com a própria cartonagem e o eventual fecho podendo ser rematado no fundo ou na tampa pela aplicação de uma fita adesiva ou de grampos, por exemplo.

Estes artigos podem apresentar dizeres impressos, tais como nomes de firmas, instruções para uso, ou mesmo vinhetas. É por isso, por exemplo, que os saquinhos para sementes, com gravuras de flores ou de produtos hortícolas, bem como razões sociais de firmas e indicações referentes à sementeira(*) incluem-se nesta posição; o mesmo sucede com as embalagens de chocolates ou de farinhas dietéticas ornamentados com imagens para recortar, para crianças.

Os artefatos deste tipo podem encontrar-se providos de guarnições ou acessórios de outras matérias: forros de tecidos, reforços de madeira, alças (pegas*) de cordel, cantos de metal ou de plásticos, etc.



É importante salientar que nosso ponto de vista está arraçoado em preceitos, precedentes e princípios, todos oficiais e legais, além de pautado em estudo etimológico e bibliográfico dos termos utilizados. Assim, achamos interessante, antes de quaisquer emulações, partir do âmbito semântico-lingüístico, definindo as palavras (cartonagem e cartucho) envolvidas em nossa discussão para posteriormente, ingressarmos nas conceituações científicas aceitas. Pois bem, segundo:

“Dicionário da Língua Portuguesa” (Novo Dic. Aurélio B. Holanda):

*1.1- “**CARTONAGEM** [do fr. *Cartonage*.] S.f.1. Confecção de artefatos de cartão. 2. Artefato de cartão. 3. Oficina onde se fazem trabalhos de cartonagem. 4. Biblio. Espécie de montagem de livro em capa rígida,, impresso e às vezes ilustrado. 5. Livro cartonado”.*

*1.2- “**CARTUCHO**” S. m. 1. Invólucro oblongo, de papel ou cartão, um cartucho de amendoim. 2. Invólucro, outrora de papel, depois de cartão e de sarja e por fim de metal, que contém a carga de projeção da boca-de-fogo. 3. Recipiente com filme cinematográfico ou fita magnética, que se introduz em projetor, gravador ou em “/drive/” de computador..... 4. V. /cártula/ (1). 5. Anat. Corneto. 6. Artigos Gráficos: Caixinha para embalagem de medicamentos, cosméticos, etc. feita de uma só peça de cartão dobrada, vincada e colada. 7. Automóvel: Elemento filfrante..... 11. Paleogr. Moldura oblonga que na escrita hieroglífica egípcia encerra nome do soberano....”*

Darei realce ao item 6 da definição de cartucho, para depois comparar com o texto da nota da posição 4819:

6. Artigos Gráficos: Caixinha para embalagem de medicamentos, cosméticos, etc. feita de uma só peça de cartão dobrada, vincada e colada.

E a nota da posição 4819 para definição de cartonagem:

“...cuja montagem resulte do simples desdobramento das diferentes partes unidas umas às outras” ou “sobre um único lado, a formação dos outros lados sendo feita com a própria cartonagem e o eventual fecho podendo ser rematado no fundo ou na tampa pela aplicação de uma fita adesiva ou de grampos, por exemplo.”.

Ora, ainda que com termos diferentes as descrições do dicionário e da nesh referem-se a um mesmo produto, fato que “pautado em estudo etimológico e bibliográfico dos termos utilizados. Assim, achamos interessante, antes de quaisquer emulações, partir do âmbito semântico-lingüístico, definindo as palavras” demonstraria, de plano, a necessidade de investigação técnica acerca desses conceitos. Mas isso a Recorrente fez, com a juntada de laudos e glossários técnicos dos quais destaco:

a) Parecer Técnico da Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica, cuja definição de cartucho é coincidente com a do Dicionário Aurélio:

*“**Cartuchos**: Os cartuchos são embalagens fabricadas a partir de uma chapa de cartão impressa ou não por meio de operações de corte e vinco. São geralmente entregues abertos ou colados e*

colapsados, sendo montados, enchidos e fechados apenas no usuário.

b) Relatório Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas nº 67403, cuja característica dada ao produto é de embalagem para transporte:

Conforme o item 3.32 da mesma norma ABNT, o termo cartucho corresponde a “embalagem de cartão ou cartolina cortada e vincada”.

O glossário do site “Celulose on line” também dá tal conceito ao cartucho (Disponível em <http://www.celuloseonline.com.br/pagina/pagina.asp?iditem=189>):

CARTUCHO - é o nome que se dá ao envólucro fabricado com cartão, geralmente duplex, que depois de impresso sofre operações de corte, vinco e colagem. Normalmente é fornecido ao consumidor dobrado, e este forma a caixa, enche e fecha, manual ou automaticamente.

Portanto, há no caso uma multiplicidade de significações para o termo “cartucho” que confunde-se com a significação de cartonagem dada pela NESH.

Assim, conclui-se que o produto em apreço pode ser classificado 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”

As Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado indicam inicialmente o sistema lógico da estrutura do Sistema para que seja possível realizar a classificação de mercadorias. A princípio, essas Regras têm por escopo a localização da posição indicada para uma dada mercadoria. Vencida essa etapa, as mesmas regras devem ser utilizadas para identificação da subposição conforme indica a Regra Geral de Interpretação 6:

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.

Como vimos, o caso em espécie focaliza uma possibilidade de classificação em duas subposições da posição 4819. Para essas situações, aplica-se a Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado 3 que preconiza:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses



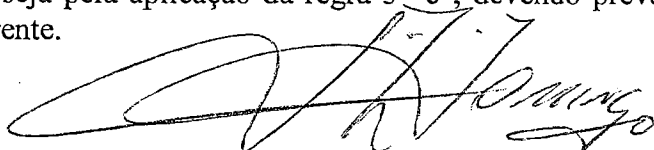
produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

De plano, é de se descartar as letras “a” e “b” da RGI 3, haja vista que a questão não se defronta com questões relativas à matéria constitutiva ou à reunião de artigos. De modo que resta apenas a regra 3 “c”, que dispõe que “quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais subposições por qualquer razão, classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Diante dessa análise, a classificação levada a efeito pela fiscalização não pode prosperar seja por conta das definições possíveis que podem ser extraídas do termo “cartucho” seja pela aplicação da regra 3 “c”, devendo prevalecer a classificação fiscal dada pela Recorrente.



LUIZ ROBERTO DOMINGO

Voto Vencedor

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Redator Designado

Sem embargo das plausíveis razões ofertadas pela recorrente e pelo I. Conselheiro Relator, o Colegiado firmou entendimento em contrário, estribado, basicamente, nas informações e interpretações trazidas nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) que já vinham referendadas pelo órgão julgador de primeira instância.

Nesse sentido, peço vênica para trazer à colação excertos do voto do I. Relator *a quo*, nos quais são encontrados os fundamentos de decidir que encampo:

(...) a operação de enquadramento de produto em código de classificação fiscal não tem caráter técnico e sim estritamente tributário, nos termos do PAF, art. 30, § 1º, cabendo ao Auditor Fiscal da Receita Federal executar o referido enquadramento à luz da legislação tributária aplicável: consoante o RIPI/98, arts. 15 a 17, a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e suas



alterações, além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM, prestam-se como elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da NCM.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram aprovados pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992. As respectivas alterações foram aprovadas pela Instrução Normativa nº 123, de 22 de outubro de 1998.

Em que pese a posição explicitada pelos exatores, a NESH, sendo fonte subsidiária de interpretação, é, por essa razão, instrumento hábil, embora não suficiente, para o enquadramento correto de classificação fiscal de mercadorias.

A atividade de definição de classificação fiscal, como visto, é de jaez tributário, vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Contudo, muitas vezes, não se pode prescindir do aporte de informações técnicas em tal procedimento, precípua da autoridade fazendária, ainda que implementado por iniciativa do sujeito passivo, sob condição de ulterior homologação.

(...)

Em primeiro lugar, deve ser analisada a posição 4819 da TIPI/96, alterada somente com o Decreto nº 4.396, de 2002, levando em conta o que a impugnante corretamente mencionou: a lei não apresenta palavras inúteis.

Há as caixas de papel ou cartão, ondulados (4819.10.00); caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (4819.20.00); sacos com largura da base superior a 40 cm (4819.30.00); outros sacos, diferentes daqueles, e bolsas e cartuchos (4819.40.00); outras embalagens como as capas para discos (4819.50.00); cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes (4819.60.00).

Ora, cada subposição é formada segundo um padrão lógico. O código 4819.20.00 alberga caixas (artefatos com todas as faces fechadas) e cartonagens (artefatos abertos, ou seja, sem 1 ou mais faces), dobráveis, de papel ou cartão não ondulados. Os dois códigos subsequentes se referem a sacos e bolsas, sendo os cartuchos artefatos similares àqueles; se não fosse assim, os cartuchos não dividiriam a mesma subposição (4819.40.00) que os sacos e bolsas, em relação aos quais não há dúvida quanto à visualização. Em outras palavras, para que um artefato seja enquadrado como cartucho, este deve ser similar a sacos e bolsas, caso contrário deve ser buscada outra subposição para enquadramento.

Justamente porque a norma não traz vocábulos inúteis pode-se asseverar que, se os referidos cartuchos não fossem artigos semelhantes a sacos e bolsas, teriam subposição específica, constituiriam desdobramento "Ex" da subposição 4819.20.00, ou, em último caso, ficariam em subposição residual (4819.50.00, outras embalagens).

✓

Quanto às Regras Gerais para Interpretação (RGI), pode-se afirmar com segurança que a regra nº 1, combinada com a regra nº 6, uma vez que a comparação deve ser feita entre subposições de uma mesma posição, soluciona a questão, em virtude do que foi acima expendido.

“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”.

“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”. (grifos meus)

Não é necessário perquirir sobre a especificidade de cartonagens ou de cartuchos, ou seja, saber qual dos artefatos é mais específico, para aplicar a parte inicial da regra nº 3.a): “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas”. As regras mencionadas dirimem a questão. As demais regras, consideradas em seqüência, não são aplicáveis pois se referem a produtos misturados, desmontados ou a sortidos.

As notas de Seção e de Capítulo tampouco ajudam a elucidar a questão. Já a NESH (IN nº 123, de 1998), assim dispõe sobre a posição 4819:

“A) Caixas, sacos, bolsas, cartuchos e outras embalagens.

Este grupo compreende os recipientes e continentes de quaisquer dimensões empregados para acondicionamento, transporte, armazenagem ou venda de mercadorias, quer se trate de artigos comuns, quer de artigos de fabricação aprimorada (ornamentos, etc.). Podem citar-se, por exemplo: as caixas e cartões, os saquinhos (incluídos os saquinhos para horticultura); os cartuchos, bolsinhas e sacos; os cilindros (tambores para embalagem) de cartão enrolado ou confeccionados de outro modo, mesmo munidos de aros de outras matérias; tubos de cartão, com ou sem tampa, para embalagem de jornais, planos e plantas de arquitetura, documentos, etc.; os sacos para proteção de vestuário; as vasilhas e cartuchos (mesmo parafinados) para leite, doces, sorvetes, etc. Esta posição também compreende os sacos de papel para usos especiais tais como os sacos para aspiradores de pó, os sacos para enjôo e as capas e caixas para discos.

Esta posição engloba as caixas e cartonagens dobráveis. Consideram-se “caixas e cartonagens dobráveis”:

- as caixas e cartonagens que se apresentem planas e cuja montagem resulte do simples desdobramento das diferentes partes unidas umas às outras (por exemplo, caixas de pastelaria);

bem como

- as cartonagens reunidas ou que possam ser reunidas com cola, grampos, etc. sobre um único lado, a formação dos outros lados sendo feita com a própria cartonagem e o eventual fecho podendo ser rematado no fundo ou na tampa pela aplicação de uma fita adesiva ou de grampos, por exemplo.

Estes artigos podem apresentar dizeres impressos, tais como nomes de firmas, instruções para uso, ou mesmo vinhetas. É por isso, por exemplo, que os saquinhos para sementes, com gravuras de flores ou de produtos hortícolas, bem como razões sociais de firmas e indicações referentes à sementeira) incluem-se nesta posição; o mesmo sucede com as embalagens de chocolates ou de farinhas dietéticas ornamentados com imagens para recortar, para crianças.*

Os artefatos deste tipo podem encontrar-se providos de guarnições ou acessórios de outras matérias: forros de tecidos, reforços de madeira, alças (pegas) de cordel, cantos de metal ou de plásticos, etc.”. (Grifos meus)*

Não há dúvida de que as cartonagens são folhas planas de cartão, dobradas de variadas formas, podendo ser rematadas por fita adesiva, grampos, por exemplo, ou por cola. Os cartuchos, como já dito, apresentam maior afinidade com sacos e bolsas. As sobreditas Notas Explicativas dão respaldo ao entendimento esposado pelas autoridades fazendárias.

Caixas de papelão amareladas, para armazenagem e transporte de grandes quantidades de produtos, referidas pela impugnante, são caixas e não cartonagens.

É indiscutível que o termo “cartonagem”, contido na posição 4819 do capítulo 48 da TIPI, não significa um tipo de produção industrial de embalagens de cartão, mas sim o artefato decorrente de tal atividade.

O produto em pugna, como dá conta a própria contribuinte que o industrializa e conforme as amostras acostadas ao feito, é um invólucro de cartão, em peça única, dobrada, vincada e colada, que tem a função de agrupar para apresentação e venda a retalho algumas unidades (4, 6 e 12) de produtos como bebidas e iogurtes, que têm suas embalagens próprias e individuais. O invólucro descrito, produzido pela impugnante, corresponde perfeitamente à aceção de “cartonagem” contida na NESH.

No vinco do exposto, voto no sentido de DESPROVER o recurso.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO 