



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10830.008156/93-00
SESSÃO DE : 17 de agosto de 1.999
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136
RECURSO Nº : 119.789
RECORRENTE : CLARIANT S/A (antiga Sandoz)
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

I - PRELIMINAR DE NULIDADE.

-Não caracterizado o cerceamento de defesa com o não atendimento do pedido de perícia técnico/química, se nos autos já estão todas as informações necessárias e suficientes à identificação das mercadorias.

II - IPI / CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

NEOSAN – identificado como “pigmento a água preparado” dos tipos utilizados para acabamento do couro.

Código 3210.00.0300 (Nota 3 do Capítulo 32).

CARTACOL – identificado como polímero policarboxílico estirenado, obtido por síntese química, agente de colagem próprio para a indústria do papel.

Código 3911.90.0000.

RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

III – Não estorno de créditos do IPI.

Matéria da competência privativa do Egrégio 2º Conselho de Contribuintes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de cerceamento de defesa e negar provimento ao recurso quanto à classificação; e por maioria de votos, em excluir a penalidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Holanda Costa, relator, Anelise Daudt Prieto e Zenaldo Loibman. Designado para redigir o Voto, na parte relativa à multa, o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli,

Brasília-DF, em 17 de agosto de 1.999


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente e Relator

9 3 MAR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, SÉRGIO SILVEIRA MELO e IRNEU BIANCHI.

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136
RECORRENTE : CLARIANT S/A
RECORRIDA : SRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : JOÃO HOLANDA COSTA
RELATOR DESIG. : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Em ato de fiscalização, verificou o Auditor Fiscal da Receita Federal que a empresa CLARIANT S/A (Antiga SANDOZ) havia classificado 1) no código 3206.10.0200 (0%) o produto de sua fabricação denominado NEOSAN, como sendo uma dispersão pigmentária em meio aquoso, de uso na indústria do couro, ao passo que o código correto seria 3210.00.0300 (10%), por corresponder ao conceito de pigmento à água preparado, dos tipos utilizados para acabamento de couros. Esclarece que, na conformidade da Nota 3 do Capítulo 32 da TIPI, só se admitem na posição 3206 os pigmentos e preparações, não indicadas em outras posições, tal como a posição 3210. Isso, em obediência à RGI-1ª do Sistema Harmonizado e aos art. 15 e 16 do RIPI/82. 2) no código 2917.19.0199 (0%) o produto de sua fabricação denominado CARTACOL, próprio para emprego na indústria de papel, um polímero policarboxílico estirenado, obtido por síntese química. Entendeu o Auditor Fiscal que, na conformidade da declaração de fl. 41, sendo o CARTACOL formado a partir de dois monômeros – anidrido maleico e estireno, segue-se que cada unidade constitucional do polímero contenha dois motivos monoméricos e, como o número de unidades constitucionais do polímero é de aproximadamente 100 (cem), tal implica dizer que o Cartacol tem, em média, duzentos motivos monoméricos. Esclarece que a posição 2917 não é própria para este tipo de produto, cabendo corretamente entre 3901 e 3911 onde se compreendem os polímeros sintéticos que contenham pelo menos cinco motivos monoméricos, em média. Desloca, por conseguinte, a classificação deste material para 3911.90.0000, com alíquota de 12%, para o IPI. Outra questão levantada foi o fato de o contribuinte não ter feito o estorno dos créditos registrados em seu livro de apuração, relativos aos produtos saídos MELIO EW 351, AGENTE PE 1601, AGENTE PE 1602 e AGENTE PE 1603, tributados com alíquota ZERO, permanecendo devido o imposto relativo aos insumos empregados: Product P-35- (3210.00.0202 – 10%), DC Fluid 531 (3910.00.0100 – 10%), e Cyastat (3402.12.0000 – 15%). Foi lavrado auto de infração, em 23.12.93, fls. 81/82) com lançamento do IPI, dos juros de mora e da multa proporcional, do art. 364 II do RIPI.

Na impugnação, a empresa pede, preliminarmente, seja feita prova pericial técnico-química nos seus dois produtos, sob pena de cerceamento de defesa, entendendo que é medida imprescindível à elucidação da questão e ao conhecimento exato dos fatos. Vale-se do contido na Lei 8.748/93 que deu nova redação ao Decreto 70235/72. Insiste em que a CF, no art. 5, parágrafo LV, assegura ampla defesa aos litigantes em processo administrativo ou judicial. Traz à colação a doutrina e a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

jurisprudência dos Tribunais Superiores. Quanto à reclassificação das mercadorias, afirma que o autuante não se muniu de qualquer elemento de prova para demonstrar o desacerto daquela adotada pela empresa, mas se valeu tão somente de presunções. Argumenta que a revisão em causa não se enquadra na previsão do art. 149 do CTN. Analisa cada questão isoladamente: o NEOSAN da sua produção é representado por uma matéria corante inorgânica ou mineral, de dióxido de titânio, preparada na forma de uma dispersão aquosa estável para constituir ingredientes na fabricação de preparações acabadas, dos tipos de acabamento ou de tintas; é destinado a fornecer a base pigmentária para as tintas a água e a composições semelhantes, do código TIPI 3210.00.0200; não se trata de uma dispersão pigmentária em meio aquoso pronta para aplicação na indústria de couros, pois o branco NEOSAN tem todo um leque de aplicações e para que pudesse ter aplicação na indústria de couros necessária se faria a presença de aglutinantes do tipo caseína ou cola animal, o que não é o caso. Quanto ao produto CARTACOL, é representado por uma solução concentrada de um copolímero estireno/ácido maleico solubilizado em água na forma de um sal amoniacal, daí a classificação no código 2917.19.0199, "Qualquer outro ácido maleico, seus sais e seus ésteres"; reconhece que a classificação adotada não está correta mas não concorda igualmente com a que pretende o Auditor Fiscal, porque a mercadoria corresponde quimicamente a um pré-polímero ou agente de colagem, do tipo poliéster, obtido por condensação entre o estireno e o ácido maleico, adicionado de substância amoniacal, a fim de transforma-lo em sal solúvel em água e com destinação específica à fabricação de papel, cartolina ou cartão. Quanto às propriedades, caracteriza-se por ser líquido viscoso homogêneo, com uma concentração de 22-26 % de sólidos, miscível em água fria, em todas as proporções, tem caráter aniônico, PH entre 8-9 e tem aplicação específica como agente de colagem na indústria do papel. Invoca as Considerações Gerais do Capítulo 39 das NESH, das quais tira a conclusão de que: a) os pré-polímeros ou resinas sintéticas podem sofrer um tratamento químico especial que lhes confira propriedades pré-determinadas; b) tratando-se de preparação especialmente elaborada e pronta para o consumo não pode ser incluída entre as resinas sintéticas e plásticas em formas primárias; c) exclui-se, portanto do Capítulo 39, visto corresponder à descrição dada numa posição mais específica do código fiscal 3809.92.9900. Quanto ao estorno dos créditos tributários, diz que o auditor fiscal se equivocou ao não admitir o direito a crédito do IPI em relação à aquisição de matéria prima efetivamente tributada, mas utilizada em produto sujeito à alíquota zero. Com efeito o direito ao crédito do IPI decorre do princípio constitucional, previsto na CF de 1.969 e repetido no art. 153, parágrafo 3 II da Constituição Federal de 1.988. Sendo o IPI imposto não cumulativo, se não fosse permitido o crédito do valor efetivamente pago nas aquisições de matéria prima, tal fato equivaleria a considerar a Impugnante mero contribuinte de direito, contribuinte final, o que é ilegal. Assim, não pode vingar a pretensão fiscal

A empresa faz juntar aos autos uma Informação Técnica (fls. 122/129), copias da manifestação dos Professores Geraldo Ataliba e Gléber Giardino sobre Direito de Crédito – Produção de mercadorias isentas ou sujeitas a alíquota

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

zero.(fls. 130/138), informações técnicas sobre o produto Neosan (fls. 139/145) e o Laudo Pericial produzido pelo Químico Walmor Oscar Alves de Brito (fls. 149/153).

O julgador de primeira instância deu sua decisão de fls. 173/186, de número 0078/98 com a seguinte ementa:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Perícia: Despicienda é a perícia sobre matéria que já instrui os autos, não importando seu indeferimento em cerceamento do direito de defesa da empresa.

Classificação fiscal: as Notas Explicativas compõem as publicações complementares ao Sistema Harmonizado, sendo o elemento dirimente de dúvidas suscitadas pelos textos da Nomenclatura, os quais nem sempre podem ser semanticamente exaustivos. Classificação fiscal não é matéria técnica, não podendo ser objeto de avaliação pericial.

TRD como juros de mora: através da Instrução Normativa SRF 32/91, foi determinada a subtração, no período compreendido entre 04/02/91 e 29/07/91, da aplicação do disposto no art. 30 da Lei 8.218/91 (TRD).

Multa de Ofício: reduzida para 75% “ex vi” do art. 45, inciso I, da Lei n. 9.430/96 c/c art. 106, inciso II “c” do CTN.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”

A autoridade de primeira instância denegou, portanto, o pedido de perícia, entendendo que todas as informações necessárias ao convencimento do julgador constavam dos autos, e que o indeferimento do pedido não configurava cerceamento do direito de defesa; que as informações prestadas pelo contribuinte, sobretudo com o Laudo que ela mesma apresentou, já bem identificam a mercadoria, de modo que não há controvérsia quanto ao produto em si; que a questão posta é exclusivamente de classificação dentro do Sistema Harmonizado, competência dos órgãos fazendários e não do perito que elaborou o laudo técnico; rejeita, outrossim, a arguição de impossibilidade da alteração da classificação adotada pelo contribuinte, não caracterizando a medida uma modificação de critérios jurídicos anteriormente vigentes; não há como aplicar o disposto no art. 146 do CTN; na espécie, a classificação foi feita pela empresa e não pelo fisco, e em se tratando do regime de lançamento por homologação, todas as atividades da empresa estão, por isso mesmo, sujeitas a revisão. Quanto ao produto NEOSAN, diz que o motivo da reclassificação é o fato de estar nominalmente citado no código pretendido pelo fisco; conquanto o laudo pericial afirme que o NEOSAN não é produto acabado e que é empregado como matéria prima pigmentária para tintas e para preparações de acabamento de couros, tecido e papel, os folhetos juntados às fls. 140/145 descrevem-no como uma dispersão pigmentária para indústrias diversas. Consta ainda que é apresentado como “dispersão

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

pigmentária em pastas fluidas (fl. 140), conquanto, ao contrário disso, o contribuinte tenha identificado o seu produto como “dispersão pigmentária aquosa, para aplicação exclusiva em couro;” acrescenta que, segundo a Nota 3 do Cap. 32, as posições 3203, 3204, 3205 e 3206 não compreendem os pigmentos em dispersão em meios não aquosos, no estado líquido ou pastoso, dos tipos utilizados na fabricação de tintas (posição 3212), nem as preparações indicadas nas posições 3207, 3208, 3209, 3210, 3212, 3213 ou 3215; na conformidade da mesma Nota 3, “as preparações à base de matérias corantes (...), dos tipos utilizados para colorir qualquer matéria ou destinadas a entrar como ingredientes na fabricação de preparações corantes” (exceto as que se enquadrem nas posições anteriores) enquadram-se na posição 3206, enquanto que “os pigmentos à água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couro” enquadram-se na posição 3210. Quanto ao produto CARTACOL, a fiscalização procedeu à reclassificação pelo fato de ser um produto polimérico formado com duzentos motivos poliméricos, em média, suscetível de enquadramento em 3911.90.0000. A Impugnante reconheceu a incorreção de sua primeira classificação, mas argumentou que se classificaria no código 3809.92.9900; ora, constam do processo informações segundo as quais, o produto é um agente de colagem superficial (fls. 122 e 20), feito à base de ácido policarboxílico modificado (fl. 30), constituindo-se num copolímero estirenado-maleico (fls. 124 e 152); o produto está descrito no laudo pericial apresentado pela empresa como uma solução de copolímero (resposta ao quesito 3, à fl. 152) e, de acordo com as NESH à posição 38.09, esta posição não compreende : “g) as emulsões, dispersões e soluções de polímeros (posição 3209 ou Capítulo 39);” as Considerações Gerais do Capítulo 39, que integram as NESH, dispõem sobre o que se deve entender como “formas primárias” definidas em a Nota 6 do Capítulo; conclui dizendo que, para se classificar na posição 3911, o produto deve estar na forma primária, na definição da Nota 6 do Capítulo 39; somente seria classificado em outro capítulo se fosse cola preparada, pois o fato de se tratar de cola não exclui o produto da definição de “formas primárias”, como está claro na definição do que sejam “líquidos e pastas” como modos de apresentação das “formas Primárias;” além disso, para classificar-se em outro capítulo, teria de haver a adição de certas substâncias modificadoras de suas características, o que não ocorreu; a consequência é que o CAACOL somente pode ser classificado no capítulo 39, e na posição 39.11. Quanto à glosa de créditos, que a empresa rejeita sob o argumento de que é inconstitucional, uma vez que os insumos foram aplicados em produtos sujeitos à alíquota zero, não deve prevalecer, apesar das opiniões em contrário levantadas pela doutrina. O princípio constitucional da não cumulatividade do IPI tem sua sistemática regulada pelo art. 25 da Lei 4.502/64, com a redação que lhe deu a alteração 8a., do art. 2º do Decreto-lei 34/66, do seguinte teor:

“Art. 25 – A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer...”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Em consonância com o art. 49 do CTN, dispôs o art. 81, do RIPI aprovado pelo Decreto 87.981/82:

“Art. 81 – A não cumulatividade é exercida pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste capítulo...”

Assim, para ter direito a crédito do imposto relativo a insumos adquiridos pelo contribuinte é preciso que exista um valor pago na operação anterior para que possa abatê-lo do imposto devido na saída dos produtos. Então, se nada é devido na saída do produto (alíquota zero) não há valor de débito a ser reduzido, de modo que não procedem as alegações da empresa.

Transcreve, sobre este mesmo assunto, a ementa da apelação em Mandado de Segurança n. 77.200, SP, Rel. o Em. Amarílio Benjamin, “in” DJU, 15/04/77, pág. 2356:

“O direito de crédito do IPI liga-se a uma operação em que o imposto foi pago e à subsequente, em que há imposto a pagar . Dai resulta a dedução do primeiro pagamento, para cumprir-se o princípio da não-cumulatividade. Na linguagem do CTN, trata-se de simples diferença entre o imposto correspondente aos produtos saídos do estabelecimento e o que foi pago na entrada.”

Este tem sido igualmente o entendimento do Segundo Conselho de Contribuintes, como se tem nos Acórdãos 201-69.359 e 202-06.924.

No tocante a juros e multa, faz redução da multa de ofício, de 100% a 75% e aplica o contido na Instrução Normativa SRF 32/97, ficando subtraída no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1.991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1.991 (TRD).

Devidamente intimada do teor da decisão singular, a empresa apresentou recurso voluntário dirigido ao Segundo Conselho de Contribuintes, para reeditar as mesmas alegações já apresentadas na impugnação. Leio integralmente a petição de recurso.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

VOTO

Este processo está sendo analisado e julgado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, por força do art. 1º do Decreto nº 2.562, de 27/04/98, publicado no Diário Oficial da União de 28/04/98:

“Art. 1º Fica transferida do Segundo para o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a competência para julgar os recursos interpostos em processos fiscais de que trata o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, cuja matéria objeto de litígio decorra de lançamento de ofício de classificação de mercadoria relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.”

Três são as questões versadas nestes autos, sendo duas de classificação fiscal para os produtos Neosan e Cartacol, com a consequente exigência de tributo e multa de ofício, sobre as quais esta Terceira Câmara tem competência para julgamento. A outra questão, relativa ao crédito do IPI, deverá ser apreciada e julgada, oportunamente, pelo Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes.

Antes de adentrar o mérito das classificações fiscais, há que proferir julgamento sobre a preliminar de nulidade arguida pela empresa, sob o argumento de que não há prova de estarem incorretas as classificações, sendo, por tal motivo, imprescindível a perícia químico-científica em amostras dos dois produtos em discussão e ofereceu os quesitos de fls. 113 e 115.

A empresa assim fundamenta a discordância com a alteração da classificação dos seus produtos:

I - NEOSAN.

Diz não ser correto o entendimento de que se trate de uma “dispersão pigmentária” em meio aquoso pois é simplesmente matéria corante inorgânica ou mineral, dióxido de titânio, preparada na forma de dispersão aquosa, destinada à fabricação de preparações acabadas para tintas e composições semelhantes. Acrescenta que para ser destinada à indústria do couro, ainda seria necessária a presença de aglutinantes do tipo caseína ou cola animal.

II – CARTACOL

A



RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Reconhece que, de fato não deu uma correta classificado para este produto no código 2917.19.0199, e que melhor ele se enquadraria no código 3809.92.9900, porque corresponde quimicamente a um pré-polímero ou agente de colagem, obtido por condensação entre o estireno e o ácido maleico, adicionado de substância amoniaca e com destinação para a indústria do papel, cartolina ou cartão. Busca apoio nas Considerações Gerais do Capítulo 39 das NESH.

Como a autoridade de primeira instância não acolheu o pedido de perícia técnica, a empresa arguiu nulidade por cerceamento de defesa.

Passando à decisão propriamente dita, deixo inicialmente de acolher a preliminar de cerceamento de defesa, uma vez que o julgador declarou e efetivamente já se continham no processo todas as informações sobre as mercadorias, necessárias para formar um juízo sobre as questões levantadas; e proferir a decisão, além de não haver deixado de levar em consideração os aspectos técnicos contidos no laudo apresentado pela empresa. O julgador singular observou estritamente o comando do art. 18 do Decreto nº 70235/72.

Quanto às questões de classificação, há que reconhecer que a argumentação desenvolvida pela autoridade singular está calcada nas informações fornecidas pela própria recorrente, na fase de defesa, na petição de impugnação e no laudo técnico apresentado.

O produto **neosan**, de acordo com o Termo de Verificação (fl. 48), estaria enquadrado no conceito que corresponde à posição 32.10 como **pigmento a água preparado dos tipos utilizados para acabamento do couro** – 3210.00.0300. O ponto de vista da empresa é que o **neosan** não é dispersão pigmentária mas apenas matéria prima para fornecer a base pigmentária, razão do enquadramento em 32.06, aspecto que seria confirmado pelo laudo de fls. 140/145. De seu turno, os mesmos documentos dizem que o produto é dispersão pigmentária para diversas indústrias. À fl. 140, consta: “dispersão pigmentária em pastas fluidas cuja manipulação e dosificação se tornam fáceis”, além de o contribuinte identificar o produto como “dispersão pigmentária para aplicação exclusiva em couro”.

A decisão singular apoiou-se em a Nota 3 do Capítulo 32 que exclui da posição 32.06 os pigmentos em dispersão em meios aquosos, no estado líquido ou pastoso e bem assim as preparações indicadas nas posições 3207, 3208, 3209, 3210, 3212, 3213 ou 3215. A posição 32.06 serve para as preparações à base de matérias corantes dos tipos utilizados para colorir qualquer matéria ou destinadas a entrar como ingredientes na fabricação de preparações corantes (exceto as que se enquadrem nas posições anteriores), ao passo que os “pigmentos à água preparados, dos tipos utilizados para acabamento de couro se enquadram na posição 32.10, mesmo que tais pigmentos não se destinem eventualmente à indústria do couro.

A

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Nos termos das NESH, ao número 3, relativas à posição 32.10, tem-se que não procede a alegação de que o produto estaria excluído para a posição 32.10 como tendo outra destinação, diferente do emprego na indústria do couro.

Além disso, o material já de si contém certa quantidade de aglutinante (fl. 141) e está em estado de pasta, além de ser preparação à base de água, condições essas que o laudo técnico põe como exigidas para que o produto pudesse estar destinado para tratamento do couro.

Adoto, por plenamente válidas, essas e as demais considerações desenvolvidas pela autoridade singular, e as tenho como se aqui transcritas foram.

Quanto ao produto **cartacol** é reconhecido como “agente de colagem superficial”(fl. 122 e 30) à base de ácido policarboxílico modificado (fl. 30), e se constitui num “polímero estireno-ácido maleico (fls. 124 e 152).

Conforme a resposta ao quesito 3 do laudo técnico da recorrente (fl. 153), o produto se enquadra como uma solução de copolímero: “o produto CARTACOL AB é composto de um copolímero estireno -ácido maleico, na proporção de 22% a 24% da solução, na forma de sal amoniaco e de água”. De acordo com a Nota 3 do Cap. 39 da NBM, a posição 39.11 é apropriada para a classificação dos produtos que cita, desde que não especificados nem compreendidos em outras posições, em formas primárias. Por outro lado, as Notas Explicativas da posição 3809 remetem para 32.09 ou para o Capítulo 39 “as emulsões, dispersões e soluções de polímeros” e em sendo o cartacol uma solução de copolímero, sua classificação se fará obrigatoriamente no Cap. 39 e, estando em forma primária, líquida ou pastosa, mesmo que utilizado com cola, na posição 39.11. Só estaria excluído dessa posição 39.11 se fosse “cola preparada” o que não é o caso. Ademais, para sair do Cap. 39, necessitaria de ter sofrido a adição de certas substâncias modificadoras de sua características, o que também não é o caso.

Pelo exposto, estando o processo suficientemente instruído a respeito das características dos dois produtos em causa e como a autoridade singular se apoiou nestas informações fornecidas pela empresa autuada; havendo, ademais, sido garantida ao sujeito passivo a mais ampla e irrestrita defesa, não há como, no presente processo, possa prosperar a arguição de nulidade, razão pela qual reafirmo a negativa de acolhimento.

Quanto ao mérito da classificação dos produtos NEOSAN e CARTACOL, voto para manter a decisão ora recorrida e nego provimento ao recurso voluntário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Encaminhe-se o processo ao Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes para o julgamento da matéria de sua competência.

Sala de Sessões, em 17 de agosto de 1999


JOÃO HOLANDA COSTA – Relator

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

VOTO VENCEDOR EM PARTE

A Multa do artigo 364, II, do RIPI.

No caso da multa aplicada com fulcro no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, os argumentos para a irregularidade de sua aplicação tem fundamento a não tipificação da conduta do contribuinte, senão vejamos.

O Direito Penal (art. 1º do CP) e o Direito Tributário Penal (art. 97, II, do CTN) estão subordinados ao princípio que decorre do inciso XXXIX do art. 5º da Constituição - da tipicidade da norma, i.e., o tipo de conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica. “Nullum crimen nulla poena sine lege” é o brocardo que, na sua simplicidade, se insere na busca de justiça para o caso em julgamento. Assim, para aplicação da norma penal, deve o fato presumível encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei.

No caso dos autos a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é o erro de classificação fiscal.

Oportuno, assim, na medida de suas desigualdades, a caracterização e tipificação individualizada, também, para as multas e procedimentos de cada atividade.

Ao caso é apropriada a decisão prolatada pelo MM. Juiz Federal da 4ª Vara de São Paulo, Dr. Fleury Antonio Pires, em Mandado de Segurança (Proc. 6374328), que em caso análogo proferiu:

“Ora, é princípio elementar de direito, especialmente tributário, que as infrações devem estar expressamente definidas na norma cogente, não se justificando a aplicação de penalidade sem a exata adequação da conduta à figura legal. “In casu” tal adequação não se revela possível já que a descrição legal do procedimento punível é por demais aleatória e incompleta. Assevera Victor Villegas, com propriedade, que “A punibilidade de uma conduta exige sua exata adequação a uma figura legal”. Contudo, tal adequação claudicará se a descrição do procedimento punível for incompleta ou confusa, não revelando conteúdo específico e expressão determinada.



RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Assim, podem ocorrer formas disfarçadas de violação da tipicidade, como por exemplo, construindo-se um delito desfigurado, difuso, sem contornos, tanto pela falta quanto pela imprecisão das expressões escolhidas para defini-lo (in “Direito Penal Tributário”, ed. 1974, ed. Resenha Tributária, pág. 192).”

Verificamos que este é precisamente o caso da infração prevista no art. 364, inciso II, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 pois, pela inadequação do fato à norma tipo (conduta típica, anti-jurídica), excluí-la-á de possível aplicabilidade.

Em extraordinário artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado “A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, o eminente e culto professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, DR GERD W. ROTHMANN destacou um capítulo sob a rubrica “Características das infrações em matéria tributária”, que merece transcrição aqui para servir de supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte induz à carência da ação fiscal:

“Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela anti-juridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A anti-juridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.

(...)

A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações.”



RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

E na mesma esteira doutrinária o festejado penalista PROF. DR. BASILEU GARCIA Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, pg. 195):

“No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de anti-juricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio “nullum crimen, nulla poena sine lege”. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.”

Tais elementos estavam ausentes no processo que cito, como também estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente,

Não será demais reproduzir mais uma vez a lição do já citado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, que ao estudar o FATO TÍPICO (obra citada – 1º volume - Parte Geral (Ed. Saraiva – 15ª Ed. - pág. 197) ensina:

“Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexa causal) sejam descritos como crime”

e complementa

“Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico.”

Lembra, ainda, o mesmo doutrinador, na mesma obra à pág. 17, que:

“Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão ‘lei em branco’ para batizar aquelas leis penais que contêm a “sanctio juris” determinada, porém, o preceito a que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo).

Normas penais em branco são disposições cuja sanção e determinada, permanecendo indeterminado o seu conteúdo.



RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

Depende, pois, a exequibilidade da norma penal em branco (ou ‘cega’ ou ‘aberta’) do complemento de outras normas jurídicas ou da futura expedição de certos atos administrativos (regulamentos, portarias, editais, etc). A sanção é imposta à transgressão (desobediência, inobservância) de uma norma (legal ou administrativa) a emitir-se no futuro.”

Nesta mesma linha de raciocínio nos ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS, in O Processo Tributário, assim preleciona o princípio constitucional da tipicidade:

“Segundo Alberto Xavier, “tributo, imposto é, pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida.” Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. “No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais.”

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiana os limites da Administração neste campo, já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade.” (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais “... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência...”, já que “... lhe é vedada (à Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade.”

Quando inexistente norma expressa sobre determinada circunstância ou conduta, é lícito ao julgador valer-se da analogia (art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, e art. 108, I, do CTN). E, neste passo, legislações análogas que contemplam situações idênticas socorrem a Contribuinte do caso Concreto. Senão confira-se pelo conteúdo expressivo do **Ato Declaratório nº 10** da Coordenação Geral do Sistema de Tributação (SRF), de 16 de janeiro de 1997, que declara, em caráter normativo (inciso I) que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.789
ACÓRDÃO Nº : 303-29.136

“**não constitui infração punível** com as multas previstas no artigo 4º da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do Imposto sobre a Importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, **bem assim a classificação tarifária errônea** ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.” (public). LEX 1997, VOL. 61, jan/fev., pg. 164, Marginália, rubrica “Despacho Aduaneiro”).

É exatamente o caso, E, com a devida vênia, é tudo quanto se pode aplicar ao caso presente, frente à realidade dos fatos, da conduta do Contribuinte, da não tipificação infracional e tudo o mais!

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de afastar a imposição da multa prevista no art. 364, II do RIPI.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator Designado