



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 07/05/1997
C	
	Rubrica

Processo : 10907.000180/95-12

Sessão : 25 de fevereiro de 1997

Acórdão : 202-08.966

Recurso : 99.854

Recorrente : DAL PAI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

IPI - PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO NA TIPI - Se o produto é isento e destinado à exportação (imunidade) e não restando demonstrado que, ao classificar erradamente o produto na TIPI, o sujeito passivo pretendeu praticar ato ilícito de subfaturamento, não enseja a aplicação do artigo 240, c/c o artigo 365, inciso II, do RIPI/82. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DAL PAI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges. O Conselheiro Antonio Sinhiti Myasava declarou-se impedido.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 1997

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

José Cabral Garofano
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira e José de Almeida Coelho.

mdm/CF/GB



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10907.000180/95-12

Acórdão : 202-08.966

Recurso : 99.854

Recorrente : DAL PAI S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e objetividade, adoto e transcrevo o bem elaborado relatório da Decisão Recorrida de fls.67/73:

“Trata o processo do auto de infração de fls. 01/04, lavrado contra a empresa acima mencionada, exigindo-se a multa do artigo 365, inciso II, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, no montante de (...).

A ação fiscal é decorrente da exportação de produtos diferentes daqueles descritos na nota fiscal.

Tempestivamente, por intermédio do seu representante (mandato de fls. 18) a autuada ingressa com a impugnação de fls. 09/17, instruída com os documentos de fls. 19/41, onde em síntese alega que:

1 - o auto de infração não tem eficácia jurídica porque pretende cobrar multa igual ao valor comercial do produto em uma operação de exportação, sem ocorrência do fato gerador do tributo, o que caracteriza violação contra a imunidade constitucional tributária das operações que destinem ao exterior produtos industrializados, prevista no artigo 153, parágrafo 3º, inciso III, da Constituição Federal.

2 - emitiu a nota fiscal, com a descrição dos produtos industrializados e apresentou-a à fiscalização com o correspondente Registro de Exportação, nada omitindo, o que equivale dizer que o auto de infração não tem enquadramento legal, porque os dispositivos invocados não se aplicam à espécie sub judice;

3 - a cobrança da multa por infração não ocorrida é inconstitucional e ilegal porque: não houve a ocorrência do fato gerador; a exportação de produtos industrializados é imune; e a documentação apresentada comprova integralmente a existência de documentos idôneos acompanhando a mercadoria.



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

4 - os produtos exportados não dependem de outra fase industrial para cumprir suas finalidades, razão porque não poderiam ser enquadradas na classificação pretendida pelo fisco;

5 - formulou consulta perante a Receita Federal em 18/11/94, antes da instauração de qualquer procedimento fiscal de acordo com o artigo 46 e § § do Decreto 70.235/72, para dirimir qualquer dúvida a respeito da classificação fiscal do produto de sua fabricação, "parapeito" industrializado e destinado à exportação;

6 - a consulta formulada encontra-se sob exame da autoridade competente e por isso, enquanto depende de apreciação, não poderia o contribuinte sofrer qualquer espécie de autuação fiscal tendo como objeto o mesmo fato relacionado com a matéria daquela consulta.

Desta forma, e por tudo mais que consta dos autos, solcita o cancelamento do auto de infração.

Às fls. 43, consta despacho da DRJ para que fosse anexado ao processo o laudo correspondente às mercadorias retiradas como amostra, bem como lavrado o auto de infração complementar, constando o enquadramento legal referente à infração.

A IRF Paranaguá, argumentando quanto à inexistência de perito credenciado, solicitou o pronunciamento do Setor de Classificação Fiscal da DISIT/SRRF 9ª, conforme fls. 44.

Às fls. 45/46, informação da DISIT/9ª RF, determinando que diante da impossibilidade de serem juntadas as amostras, fossem anexadas fotografias das mesmas e, se existentes, prospectos fornecidos pelo fabricante.

Consta, às fls. 48, despacho da Seção de Controle Aduaneiro da IRF de Paranaguá determinando a juntada de termo de identificação da mercadoria.

(...)

Às fls. 51/55, foi elaborado auto de infração complementar, onde consta o enquadramento legal no artigo 240 do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Tendo sido regularmente intimada, a contribuinte apresentou tempestivamente, nova impugnação, às fls. 57/58, instruída com os documentos de fls. 59/62, na



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

qual reitera e ratifica a impugnação apresentada às fls. 09/17, solicitando que seja efetuada perícia e indicando o nome e endereço do seu perito."

Através da Decisão nº 4-015/96 (fls. 67/73), o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR indeferiu a impugnação, onde, preliminarmente, diz não haver ocorrido nulidade do lançamento, nos termos expressos no artigo 59 e incisos do Decreto n. 70.235/92, uma vez que a consulta protocolizada em 18.11.94 foi julgada ineficaz porque a contribuinte já se achava sob procedimento fiscal desde 09.11.94.

Apreciando os elementos de mérito, em seus fundamentos denegatórios, a autoridade *a quo*, em sua decisão, ora recorrida, diz que ressalta notório que a matéria sob exame versa sobre discriminação de mercadoria constante nas notas fiscais --- que instruíram o despacho de exportação --- que não corresponde àquela efetivamente saída do estabelecimento exportador.

Muito embora a contribuinte tenha adotado a classificação fiscal na posição 4418, correta é aquela determinada pela fiscalização, uma vez que a mercadoria deve merecer a posição 4407 da TIPI/88.

Como supedâneo para a fundamentação, a decisão recorrida se socorre das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, transcrevendo os textos das posições 4407 e 4418. O Termo de Identificação de Amostra e fotografia juntados aos autos conduzem à conclusão de que o produto sob discussão se trata de madeira serrada e aplainada, estando, por isto, correto o feito fiscal. Diz que a infração ocorreu no momento da emissão da nota fiscal, que discriminava produto que não correspondia à sua saída efetiva do estabelecimento industrial.

Em suas razões de recurso (fls. 81/87) assevera que o Auto de Infração não tem eficácia jurídica porque:

- a) exige multa igual ao valor da mercadoria em uma operação de exportação, sem ocorrência de fato gerador do IPI, nos termos expressos na CF/88 e na Lei nº 4.501/64;
- b) a mercadoria destinada à exportação saiu devidamente documentada, operação esta imune à incidência por ser empresa devidamente qualificada, descabendo aplicação da suposta multa;
- c) o feito representa nítido cerceamento à livre iniciativa e tendente a dificultar e tolher seu exercício industrial (CF/88, artigos 170 e 5º, inciso XIII);
- d) houve violação contra a imunidade tributária (CF/88, artigo 153, incisos III e IV, § 3º).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

No mais, também transcreve argumentos já oferecidos na petição impugnativa.

A Sra. Procuradora da Fazenda Nacional, através de suas Contra-Razões de fls. 93/94, diz que houve errônea classificação na TIPI dos produtos destinados à exportação, sendo certa a posição 4407 e não 4418, como quer o contribuinte. As fotografias das amostras esclarecem este entendimento.

Em geral os exportadores classificam os produtos pela finalidade, ao invés de considerar tão-somente o estado em que se encontram, no momento em que são apresentados à conferência física pela autoridade fiscal.

Não procede a interpretação da recorrente, que, aliás, repisa argumentos da impugnação, no que respeita à imunidade constitucional, sendo que a fiscalização agiu de conformidade com a lei, aplicando a multa prevista.

É o relatório.



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal, dele conheço por tempestivo.

Por três vezes já me pronunciei sobre esta matéria, como por exemplo, ao julgar o Recurso Voluntário nº 98.993. Minhas razões de decidir estão consubstanciadas no voto condutor do Acórdão n. 202-08.603, de 28.08.96, as quais reproduzo neste aresto:

“Caso a solução da lide dependesse tão-somente da correta classificação do produto, consoante o relatado, não restaria dúvidas que a denúncia fiscal procedia em toda sua inteireza, assim como, pelos fundamentos oferecidos pela decisão recorrida, a matéria sob discussão já estaria exaurida em primeira instância de julgamento.

De tudo que dos autos consta, também julgo que o produto descrito na nota fiscal guarda diferença àquele mostrado nas fotografias. Sob o aspecto eminentemente técnico da matéria que rege a classificação dos produtos na TIPI/88, é merecedor da posição 4407.

Com o devido zelo a decisão recorrida transcreveu os textos das posições 4407 e 4418 das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), com o objetivo de deixar, cabalmente, demonstrado que a apelante utilizou classificação errônea no preenchimento das notas fiscais destinadas a darem cobertura aos produtos a serem exportados.

Pela irregularidade que adveio do fato de se ter constatado que a recorrente deu ao produto destinado à exportação classificação fiscal imprópria --- muito embora aquela indicada pela empresa tivesse alíquota de 10% e a outra determinada pelo Fisco era reduzida a zero --- no enquadramento legal constante da denúncia fiscal foi de infringência ao artigo 240 c/c o artigo 365, inciso II, ambos do RIPI/82, uma vez que o ilícito independia dos efeitos causados na esfera do IPI.

Por tudo isto, o que restou a ser apreciado neste apelo foi a classificação errada utilizada pela contribuinte, se confrontada com aquela imposta pelo Fisco, esta, diga-se de passagem, seria a correta.

O artigo 365 do RIPI/82, através de seus dois incisos, é destinado à aplicação de multa pecuniária severa, uma vez que corresponde a 100% do valor da mercadoria que, em síntese, seria o próprio perdimento da mesma.



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

O inciso I é destinado a punir aqueles que transacionam com mercadoria de origem estrangeira introduzida clandestinamente em território nacional, de forma irregular ou fraudulentamente, vez que não restou comprovada sua interinação com documentação hábil e idônea, que lhes pudesse conferir condição de legalidade.

Já o inciso II, é um dispositivo destinado à proteção do documento (nota fiscal) utilizado a dar cobertura a produtos industrializados.

Concilio meu juízo com a corrente dominante neste Conselho de Contribuintes, que entende se a nota fiscal refere-se a produto industrializado, independentemente de surgir ou não efeitos na esfera específica do IPI, se foi emitida com a finalidade de fraudar o Fisco, é um documento inidôneo e não deve ser aceito como elemento hábil para o fim a que se destina. Como visto, o objetivo é coibir a emissão de notas fiscais utilizadas tão-somente para praticar ilícitos tributários, quer de quem as emite, quer de quem as recebe. É o dolo específico.

Sobre matéria idêntica, ao julgar o Recurso n. 82.856, em sessão de 19.09.90, através do Acórdão n. 202-03.652, esta Câmara negou provimento ao apelo, por unanimidade de votos -- cuja composição do Colegiado, à época, era totalmente diferente desta --- destinando ao decisum a seguinte ementa:

" IPI - Emissão de Nota Fiscal que não corresponde à saída efetiva da mercadoria nela descrita do estabelecimento, ainda que o documento se refira a produto isento. "

No citado aresto a empresa autuada submeteu a despacho "raspas inteiras de bovinos curtidos ao cromo, semi-terminadas" enquanto que a fiscalização aduaneira comprovou que os produtos tratavam-se de "couros de bovinos curtidos". No meu sentir, o então Conselheiro-Relator, nas razões de decidir lançadas no voto condutor do aresto, foi levado a negar provimento por estas relevantes conclusões:

"Inaceitável, também, o argumento de que houve efetiva saída da mercadoria com simples incorreção de sua descrição. Além de não ter saído do estabelecimento da impugnante o produto descrito nas N/Fiscais, mas produto diverso, está evidente nos autos que a mercadoria apresentada à fiscalização aduaneira foi subfaturada". (destaques na transcrição)



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

Na aplicação da norma contida no artigo 365, inciso II, do RIPI/82, sempre me posicionei no sentido que a infração está revestida de dolo, dirigido a produzir ilícitos fiscais, com único escopo de burlar fraudulentamente a legislação tributária sempre, de uma ou outra forma, trazendo prejuízo à Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal.

Compulsando os autos, as cópias das notas fiscais (fls. 07/10 e fls. 13 e 16), dão conta que a mercadoria está discriminada como sendo " MAD. PINUS APLAIN. 4 FACES." e "MAD. PINUS P/OBRAS MARC. CARP." e para todas as saídas o preço unitário foi o mesmo, com exceção da NFFSU n. 481, de 27.12.94, em que o valor consignado foi de aproximadamente 5% inferior às demais, aliás, estas emitidas no dia posterior.

Por seu turno, ao lavrar o Auto de Infração (fls. 56/58), o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, descrevendo os fatos, asseverou que: " ... verificamos que os produtos exportados são diferentes daqueles descritos nas notas fiscais que instruíram o despacho de exportação, porquanto não se tratam de obras de carpintaria/marcenaria, mas sim, de peças de madeira, simplesmente serradas e aplainadas nos quatro lados, sem encaixes, entalhes ou qualquer outro dispositivo de união...".

Julgo que no caso sob exame, como bem foi discutido no curso do processo, a matéria controversa é tida como a diferença entre o produto saído do estabelecimento e a discriminada na nota fiscal, restringe-se à sua classificação fiscal correta na TIPI/88.

No aresto do qual transcrevi parte do voto condutor (Ac. 202-03.652), que poderia ser considerado paradigma deste julgado, entendo que o ilustre Conselheiro-Relator fez questão de deixar consignado o intuito de dar prejuízo à Fazenda Nacional, uma vez que restou demonstrado: " ... Além de não ter saído do estabelecimento da impugnante o produto descrito nas N/Fiscais, mas produto diverso, está evidente nos autos que a mercadoria apresentada à fiscalização aduaneira foi subfaturada ".

Como visto, restou demonstrado o evidente intuito de fraude, uma vez que a fiscalização apurou além do fato de o produto não ter saído do estabelecimento emitente, ocorreu o subfaturamento e, aqui, residiu o prejuízo à Fazenda Impositiva. Contudo não é o que se apresenta nestes autos, pelo que em momento algum foi denunciado o expediente de subfaturamento ou qualquer outro ilícito que viesse prejudicar os interesses da Fazenda Nacional.



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

Todo ilícito fiscal, direta ou indiretamente, traz prejuízo ao erário público, porque quem o comete tem o escopo de se locupletar pela ação dolosa, sem o que não haveria motivo para praticar tal ilícito. A consequência de toda ação delitativa é causar prejuízo a terceiros. Isto é do direito penal.

Classificação fiscal de produtos na TIPI, invariavelmente tem proporcionado acirrados confrontos de interpretação entre contribuintes e Fisco, assim como os mesmos são levados até às últimas instâncias dos tribunais administrativos e judiciários. Deve-se ter em conta que esta matéria, na maioria das vezes, exige conhecimentos técnicos específicos para se aplicar o texto de determinada posição ou subposição dentro da Tabela e, mesmo assim, muitos especialistas sobre o assunto (classificação fiscal), ao proferirem seus entendimentos, invocam a seu favor o benefício da dúvida, uma vez que lhes faltam elementos de convicção para se posicionarem, com soberania, sobre a real posição fiscal do produto, utilizando, inclusive, com toda propriedade, as NESH.

É oportuno lembrar que, em sessão plenária de 03.07.96, o ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, ao julgar o Recurso nº 98.340 (Ac. 202-08.535), trouxe à discussão o fato de o sujeito passivo fabricar e dar saída a dois tipos de produto -- "película de polietileno em tiras " e "sacos plásticos " -- sendo que para o primeiro a alíquota do produto estava reduzida a zero e para o segundo, está sujeito à alíquota positiva de 15%. A contribuinte ao dar saída aos "sacos plásticos", discriminava o produto como "película de polietileno em tiras", com classificação fiscal desta, com o objetivo de eximir-se de recolher o IPI devido.

A fiscalização entendeu que a mercadoria descrita na nota fiscal não era a mesma que efetivamente fora entregue ao adquirente e, por isto, além de exigir o imposto devido para o produto (15%), imputou a multa de 300%, com base no artigo 32 da Lei n. 8.818/91. Este Colegiado manteve a autuação, porquanto restou demonstrado que o sujeito passivo se utilizou do expediente irregular de discriminar e classificar erradamente o produto na nota fiscal, com o objetivo de lesar o Fisco. Restou demonstrado o evidente intuito de fraude, sem contudo ser merecedor da multa prevista no artigo 365, inciso II, do RIPI/82.

Os autos não dão notícia da acusação que para o presente caso ficou comprovado o subfaturamento ou qualquer outro prejuízo à Fazenda Pública, assim como, inversamente ao caso acima descrito, a posição na Tabela imposta



Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

pelo Fisco é reduzida a zero e o sujeito passivo posicionou seu produto com alíquota positiva (10%).

Inexistindo prova de ocorrência de subfaturamento, independentemente da alíquota certa que deveria ser adotada, a operação era isenta do IPI, uma vez que os produtos eram destinados à exportação. Deve-se ter em conta uma significativa diferença entre produto isento e operação isenta, pois, cada qual tem seus efeitos próprios e sob este prisma deve ser apreciada a lide.

Este caso não é o mesmo de emissão de "notas frias, paralelas, espelhadas etc." que enseja a apenação com base no artigo 365, inciso II, do RIPI/82. Fico com a hipótese de haver ocorrido erro de classificação por parte do emitente e não ação dolosa dirigida a causar prejuízo ao erário público.

Para encerrar meu voto, quanto ao erro de fato e erro de direito, transcrevo a lição do insigne jurista, HUGO DE BRITO MACHADO:

" A distinção entre erro de fato e o erro de direito tem sido estudada com maior destaque pelos penalistas... Entretanto, como se verifica da lição de Nélson Hungria, no direito penal brasileiro é relevante a distinção, porquanto o CP considera o erro de fato essencial uma excludente da responsabilidade, enquanto considera irrelevante o erro de direito, ao qual apenas atribui, quando seja escusável, eficácia atenuante.

Ressalte-se que a disputa a respeito da distinção entre erro de fato e erro de direito só pode ser situada à consideração dos efeitos de um e de outro. Que se distinguem não pode haver dúvida. O que se discute é se a distinção deve ter, ou não, relevância jurídica. É claro que se não tiver relevância jurídica a distinção deixa de ter sentido prático não deixará porém, de existir. Uma coisa são os fatos cuja ocorrência poderá ter relevância jurídica; outra é a norma que sobre estes incide. Assim, o erro pode situar-se no conhecimento dos fatos - erro de fato - ou no conhecimento da norma - erro de direito. Conhecer a regra jurídica não é apenas saber se ela existe. ' Conhece a regra jurídica quem sabe qual o seu enunciado, inclusive qual o suporte fático sobre o qual há de incidir ' (Pontes de Miranda). O erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possam ter; já o erro de direito situa-se no conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Rubens Gomes de Sousa destaca a necessidade dessa distinção. Para ele o erro de fato é o que se verifica na constatação das características materiais do fato gerador, enquanto erro de direito é aquele que se verifica na apreciação da natureza



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10907.000180/95-12
Acórdão : 202-08.966

jurídica deste. " (Temas de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1993, p. 104/5)

Dentro do propósito de requintar a relevância jurídica, o conjunto de circunstâncias e qualificações da operação evidenciava que a forma jurídica utilizada, antes de traduzir a realidade econômica sob sua regência, subverti-a, para o fim de ensejar a evasão. Impõe-se esclarecer que a interpretação econômica só exhibe legitimidade quando o benefício obtido pela contribuinte constitui evasão. O direito tributário, que neste aspecto deve ser distinguido dos outros ramos do direito, exaure-se com a investigação de seu conteúdo econômico, sendo que, na espécie, ficou prejudicada a relevância jurídica, porquanto está vazio seu conteúdo econômico. O erro não produziu efeitos contrários aos interesses do Poder Público, direta ou indiretamente."

Nesta mesma linha também cito os recentes Acórdãos nºs 202-08.752, de 22.10.96, e 202-08.922, de 03.12.96.

Isto posto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de fevereiro de 1997


JOSÉ CABRAL GAROFANO