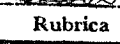




MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U
C	De 26 / 03 / 1996
C	 Rubrica

Processo : 10907.000187/95-53

Sessão : 29 de agosto de 1996

Acórdão : 202-08.603

Recurso : 98.993

Recorrente : MANASA - MADEIREIRA NACIONAL S.A.

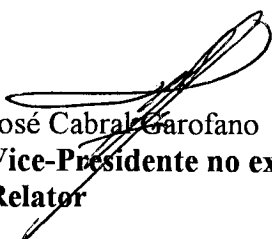
Recorrida : DRJ em Curitiba/PR

IPI - PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO NA TIPI. Se tanto o produto como a operação (exportação) são isentos e, não restando demonstrado que, ao classificar erroneamente o produto na TIPI o sujeito passivo pretendeu praticar ato ilícito de subfaturamento, não enseja 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: **MANASA - MADEIREIRA NACIONAL S.A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1996


José Cabral Garofano
Vice-Presidente no exercício da Presidência e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, Antonio Sinhiti Myasava e Luiz José de Souza (Suplente).

fclb/hr-gb



Processo : 10907.000187/95-53

Acórdão : 202-08.603

Recurso : 98.993

Recorrente : MANASA - MADEIREIRA NACIONAL S.A.

RELATÓRIO

Por objetividade e economia processual, adoto e transcrevo o bem elaborado relatório da decisão recorrida (fls. 63/69):

" Trata o processo do auto de infração de fls. 01/03, lavrado contra a empresa acima mencionada, exigindo-se a multa do artigo 365, inciso II, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, no montante de 93.735,74 UFIR.

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

Regularmente intimada, a interessada apresentou impugnação, tempestivamente, às fls. 18/21, instruída com os documentos de fls. 22/42, onde em síntese alega que:

1 - prescreve o Código Tributário Nacional que a exigência fiscal deve ser consubstanciada de forma a permitir clara identificação da infração cometida possibilitando a instauração do contraditório;

2 - diante da inexistência de clara identificação da suposta infração deve ser a preliminar argüida, com o cancelamento da medida fiscal;

3 - a empresa se dedica à industrialização e comércio de madeiras e mantém exportações regulares de seu produto, denominado "clear", destinado a obras de construção civil;

4 - essa mercadoria, diante da destinação, é classificada na posição 4418 da TIPI, ou seja "obras de marcenaria ou de carpintaria para construções, incluídos painéis celulares ou painéis para soalhos e as fasquias para telhados";

5 - o entendimento fiscal é de que tal classificação afronta a mercadoria abrigada pelos documentos fiscais, já que não se tratam de carpintaria, mas sim de peças de madeira, simplesmente serradas, sem encaixes, entalhes ou qualquer outro dispositivo de união;



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

6 - quando da emissão das notas relacionadas na inicial, consignou o código 4418, cuja alíquota de IPI é de 10%, isenta do pagamento, todavia, pela sua destinação; segundo a fiscalização, tal mercadoria se classifica no código 4407, tributada pelo mesmo imposto, em 0%, ou ainda, isenta de pagamento ante a sua exportação;

7 - está claro que não usufruiu vantagem alguma, como também, claro está que não existiu infração.

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

Às fls. 45, 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, confor fls. 46.

Às fls. 47/48, 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. 50, despacho da Seção de Controle Aduaneiro da IRF de Paranaguá determinando a juntada do termo de identificação da mercadoria.

Às fls. 51/53, foi anexado o termo de identificação de amostra e fotografias das mercadorias.

Às fls. 54/57, 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 não apresentou nova impugnação, conforme termo de fls. 61."

A decisão recorrida rejeitou a preliminar de nulidade da denúncia fiscal.

Apreciando os elementos de mérito, a autoridade fazendária que julgou o pleito em primeira instância administrativa, em seus fundamentos denegatórios ressalta notório que a



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

matéria sob exame versa sobre a discriminação das mercadorias constantes das notas fiscais --- destinadas à exportação --- que não correspondem àquelas efetivamente saídas do estabelecimento exportador.

Muito embora a contribuinte venha adotando a classificação fiscal na posição 4418, correta é aquela determinada pela fiscalização, uma vez que a mercadoria deve merecer a classificação da 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 e fotografias juntadas aos autos conduzem à conclusão de que o produto sob discussão se trata de madeira serrada e aplainada nas quatro faces, pelo que deve ser mantido o feito fiscal.

Quanto ao fato de a impugnante alegar que o importador aproveita melhor, devido seu equipamento, pequenos pedaços de madeira para montagem de portas, janelas, etc., tal asseveração é irrelevante, porquanto a forma de utilização do produto pelo adquirente não serve como base para classificação fiscal do produto.

Entendeu também que para se classificar uma mercadoria, não se leva em conta o reflexo tributário decorrente da operação comercial. Devido a isto, mesmo que a classificação fiscal adotada pela impugnante (4418) seja tributada em 10% e aquela imposta pela fiscalização (4407), esteja com alíquota reduzida a zero, e, ainda, de qualquer forma a operação seria beneficiada pelo fato de o produto se destinar à exportação, deve prevalecer o critério da classificação fiscal, que decorre de convenção internacional, não ficando destinado a cada país, por sua legislação fiscal, adotar posição diferente para o mesmo produto.

A infração ocorreu no momento da emissão da nota fiscal, quando a impugnante nela discriminou uma mercadoria que não correspondia à efetiva saída do estabelecimento.

A decisão recorrida consubstanciou seus fundamentos na seguinte ementa:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. PENALIDADES - MULTA - Emissão de Nota Fiscal que não corresponde à saída efetiva da mercadoria nela descrita do estabelecimento emitente. Ainda que o documento se refira a produto isento, sujeita-se à multa do artigo 365, inciso II, do RIPI/82.

Madeira serrada ou fendida longitudinalmente, cortada em folhas ou desenrolada, mesmo aplainada, polida ou unida por malhetes, de espessura superior a 6 mm, se classifica na posição TIPI 4407"



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

Em suas razões de recurso (fls. 73/75), sustenta que o produto saído à exportação, destinado à obras de construção civil, é merecedor da posição 4418. Pelo fato de inexistirem dispositivos de junção, que os produtos têm como destinação final às obras de marcenaria e carpintaria da construção civil.

Pela classificação certa ou errada, a autuada não auferiu qualquer vantagem, pela própria isenção do imposto.

Às fls. 87/90 a Sra. Procuradora da Fazenda Nacional ofereceu suas contra-razões ao recurso voluntário, asseverando que restou evidenciado o enquadramento errôneo da classificação fiscal adotada pela empresa, como está demonstrado pelas fotografias juntadas aos autos. Diz não merecer reparos a decisão recorrida e que o lançamento adveio da aplicação da multa pecuniária exigida nos termos do artigo 365, inciso II, do RIPI/82.

É o relatório.



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

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

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/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 a 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.

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 internação com documentação hábil e idônea, que lhes pudesse conferir condição de legalidade.



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

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 surtir 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 conduto 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)

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.



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

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.

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 delitiva 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 n. 98.340 (Ac. 202-08.535), trouxe à



Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

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 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



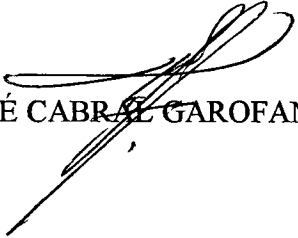
Processo : 10907.000187/95-53
Acórdão : 202-08.603

*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 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.

São estas razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de agosto de 1996


JOSÉ CABRAL GAROFANO