



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLIADO NO D. O. U.
C	De 20 / 04 / 1998
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

Sessão : 01 de julho de 1997  
**Recurso** : 100.784  
Recorrente : WARNER LAMBERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

**IPI - INTELIGÊNCIA DO ART. 368 DO RIPI/82** - O julgamento de processos fiscais decorrentes de autos de infração lavrados contra adquirentes ou depositários de produtos, por inobservância das prescrições estabelecidas no art. 173 e seus parágrafos do RIPI/82, não se subordinam ao prévio julgamento do processo instaurado, ou mesmo a ser instaurado, contra o industrial ou remetente dos produtos adquiridos, por constituírem processos autônomos e independentes, inclusive, para efeito da aplicação das penalidades previstas no art. 368, do citado regulamento, pelas infrações cometidas. **CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA** - Por aplicação das Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBM/SH), classificam-se na posição 8418.99.9900 os produtos denominados "painéis termoisolantes, modulares e seus acessórios, componentes de câmara frigorífica modular". **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: WARNER LAMBERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues e Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 1997

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros F. Mauricio R. de Albuquerque Silva, Francisco Sérgio Nalini, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Renato Scalco Isquierdo, Sebastião Borges Taquary, Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Roberto Velloso (Suplente).

/OVRS/



**Processo** : 10920.000107/95-55

**Acórdão** : 203-03.214

**Recurso** : 100.784

**Recorrente** : WARNER LAMBERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

A empresa WARNER-LAMBERT INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. às fls. 04/05, foi autuada em 2.079,53 UFIR por receber produtos com lançamento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em decorrência da classificação fiscal incorreta

A autuada recebeu, no período de 11/02/92 a 11/03/92, painéis e acessórios *frigoloc*, classificados pelo estabelecimento vendedor, Sabroe Tupiniquim Ltda., nas Posições 7308.90.9900 e 7610.90.9900 da TIPI/88, cuja alíquota do IPI era 10% no período, sendo a classificação correta desses produtos, segundo Parecer CST nº 807, DOU 10/07/90, a da Posição 8418.99.9900, ou seja, painéis modulares termoisolantes e seus acessórios, cuja a alíquota era de 15%.

Portanto, ao receber os produtos sem a correta classificação e tributação e sem a pertinente comunicação da irregularidade quanto à classificação fiscal, a autuada não cumpriu a obrigação prevista no *caput* do artigo 173 e seu parágrafo 3º, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI/82, sujeitando-se, em conseqüência, a penalidade prevista no artigo 368 c/c 364, inciso II do citado regulamento.

Impugnando tempestivamente o feito, às fls. 09/12, a autuada arguiu e solicitou:

Preliminarmente:

\_\_\_ “... a avocação desse processo ao Auto Principal nº 10920.001936/94-74, posto que a natureza da causa a ser defendida é a mesma, o que provoca conexão de mérito.”

E ainda:

\_\_\_ “A nulidade do auto de infração por afronta ao inciso III, do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

No mérito:



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

“A impugnante adquiriu da empresa Sabroe Tupiniquim Ltda., com as Notas Fiscais nºs 13.184, 13.141 e 13.445, Painéis Frigolac Tupiniquim, em alumínio, em ambas as faces e seus acessórios.

Trata-se de painéis que foram usados como divisórias em urna parte específica da fábrica da impugnante, que necessitava de um perfeito isolamento de paredes e tetos. Devido a dinâmica de constante alteração de *lay-out* da fábrica, não era viável fazer essa divisória de alvenaria, pois dificultaria uma mudança no futuro.”

“É de todo inaceitável a pretensão do Fisco de enquadrar tal produto na classificação fiscal 84.18.99.99.00, pois essa Posição é reservada a refrigeradores, congeladores (*freezers*) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro, bombas de calor, excluídas as máquinas e aparelhos de ar condicionado, o que, evidentemente, não é o caso desse material, típico da construção civil.

O painel nada mais é que um sistema modular de construção de paredes que garante o perfeito isolamento de paredes e tetos, mas de forma alguma, pode ser considerado com parte de sistema de refrigeração.

Não há dúvida, portanto, que sendo um produto de alumínio destinado nica e exclusivamente para uso em construções, a classificação fiscal correta é a 76.10.90.9900 usada pelo fornecedor e não 84.18.9900, como pretende o Sr. Agente Fiscalizador.

Mesmo que pudesse ser, excepcionalmente, usada como parte de sistema de refrigeração, o certo é que não é essa a sua finalidade e no caso específico da Impugnante, ela efetivamente, foi usada como parte de obra de construção civil.

Dessa maneira, não há reparos quanto ao entendimento da Impugnante que considerou correta a classificação fiscal do produto, feito pelo fornecedor, devendo assim, ser impugnado o auto de infração.

Demonstrada assim a total insubsistência da autuação, a Impugnante pede que seja o Auto de Infração julgado improcedente, *in totum*, arquivando-se o correspondente processo.”

A autoridade singular, considerando que os, processo fiscais são estanques e por estabelecimento, no caso do IPI e, assim, devam ser julgados separadamente, e ainda, as arguições



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

de nulidade levantada pela litigante, não encontram guarida na legislação que norteia o processo administrativo fiscal nem tampouco nos fatos narrados rejeitou as preliminares levantas quanto ao mérito, entendeu a classificação fiscal em lide já foi devidamente esclarecida pelo Parecer CST nº 807, de 26/09/90 e julgou procedente a ação fiscal, em decisão assim ementada (doc. de fls. 35/42):

**“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

**AUTO DE INFRAÇÃO: MULTA PROPORCIONAL AO IPI, POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES**

Períodos: fevereiro e março de 1992

**OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES**

Os fabricante, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares (art. 62 da Lei nº 4.502/64).

A inobservância das prescrições do artigo referenciado, pelos adquirentes e depositários de produtos nele mencionados, sujeitá-los às mesmas penas cominados ao industrial ou remetente, pela falta apurada.

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação e Regras Gerais Complementares (RGC) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado (NBN/SH), integrantes de seu texto (DL 1.154/71, art. 3º) (Resolução 75/CBN)

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Nulidade do processo. A nulidade do processo fiscal somente ocorre nos casos previstos no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica nos autos.

Os autos de infração, lavrados contra o remetente e contra o destinatário dos produtos são autônomos, inexistindo relação de dependência ou precedência em seu julgamento.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE.”**



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

Inconformada, a autuada, ora recorrente interpôs, às fls. 47/52, recurso tempestivo dirigido a este Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando as razões da impugnação e aduzindo, ainda, que:

- A recorrente não pode ser compelida a pagar multa prevista no artigo 173 do RIPI/82 por erro de classificação fiscal do fornecedor, se o processo de autuação do fornecedor, que questiona esse assunto, não transitou em julgado na esfera administrativa;

- O artigo 368 do RIPI prevê a anterioridade da penalização do industrial fornecedor ou remetente como condição "sine qua non" para a autuação do adquirente, quando o interpretado gramaticalmente;

- Dessa forma, inexistente possibilidade jurídica da constituição do presente crédito tributário por responsabilidade concorrente ou acessória, sem que antes se defina a responsabilidade principal, que se tornou litigiosa.

- Nesse sentido existem acórdãos do segundo Conselho de Contribuintes: nº 202-06.528, processo 10830.004451/91-16, relatado pelo nobre Conselheiro José Cabral Garófano e nº 202-06.245, processo relatado pelo nobre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Às fls. 54/60, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões manifestando-se contrariamente à reforma da decisão monocrática.

É o relatório.



Processo : 10920.000107/95-55  
Acórdão : 203-03.214

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A recorrente insiste nas preliminares arguidas na peça impugnatória, denominadas preliminares de conexão e de nulidade do Auto de Infração, porquanto, entende que “na r. decisão o sr. Delegado não apreciou a conexão requerida alegando que os processos são estanques, não apreciou o pedido de nulidade de forma correta ...”(fls. 49); e ainda como preliminar - a penalização prévia do industrial ou remetente - pois entende que “ O comando supra (art. 368 do RIPI/82) (...) prevê a anterioridade ou seja, deve haver uma penalidade prévia ao industrial ou remetente, sendo essa condição “sine qua non” para autuação do adquirente,”(fls. 50).

Da leitura atenta da decisão *a quo* se depreende que as alegações da recorrente não procedem.

Na verdade, o julgador singular não acolheu os argumentos expendidos, e rejeitou a **PRIMEIRA PRELIMINAR** sob os seguintes fundamentos:

“A litigante requer a avocação deste processo ao que, equivocadamente denomina Auto Principal nº 10920.001936/94-74, lavrado contra o fabricante fornecedor SABROE TUPINIQUIM TERMOINDUSTRIAL LTDA, CGC nº 80.446.529/0001-72.

O ato de avocar é da competência da autoridade de grau superior ou de mesma hierarquia nos casos em que deva tomar conhecimento de causa em curso na sua jurisdição e de sua competência.

Só à guisa de esclarecimento, ressalta-se que os processos são estanques e por estabelecimento, no caso do IPI. Assim, julgados separadamente.

O estabelecimento industrial fabricante e fornecedor SABROE TUPINIQUIM TERMOINDUSTRIAL LTDA. foi autuado, e esse lançamento está sendo discutido administrativamente conforme processo nº 10920.001936/74-74, já julgado nesta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), desfavoravelmente ao impugnante, em 30/4/96.”



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

A **SEGUNDA PRELIMINAR** - nulidade do Auto de Infração - também, foi igualmente rejeitada pelos motivos abaixo transcritos:

“O Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, pessoa competente para efetuar o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por servidores competentes para tal. A descrição das irregularidades que originaram o lançamento estão claramente indicadas na folhas de continuação ao auto de infração (fls. 5), no Termo de Verificação de Créditos Tributários (fls. 1/2) e no Relatório Resumo das Irregularidades Constatadas (fls. 3). A legislação infringida foi discriminada nas folhas de continuação ao Auto de Infração - artigos 173; 368 c/c o 364, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, aprovado pelo Dec. nº 87.981/82, partes integrantes do Auto de Infração. Conforme mencionado no n.º 6 do mesmo. Não se verifica, portanto, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do procedimento fiscal.”

Desta forma, nesta parte não merece reparos a decisão de primeira instância. A autoridade motivou a rejeição das preliminares de forma adequada.

Entretanto, no que se refere a conexão dos processos, convém acrescer o art. 9º, do Decreto nº 70.235/71, determina a formalização de autos distintos, para cada imposto, contribuição penalidade, *verbis*:

*“Art. 9º - A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).*”

Por outro lado, constitui regra regimental que os recursos interpostos deverão ser distribuídos, indistintamente, pelas Câmaras e aos conselheiros, por sorteio, mesmo quando o mérito da matéria litigiosa será idêntico ou similar e, ainda, que nos respectivos processos, figure, na qualidade de sujeito passivo, uma única ou mesma empresa.

O presente processo trata da aplicação de penalidade por recebimento de mercadoria com classificação tida pela fiscalização como incorreta, sem que a adquirente tenha tomado as providências previstas no § 3º, 4º, e 5º do art. 173 do RIPI.



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

A aplicação da penalidade imposta está vinculada à classificação da mercadoria, e o lançamento só haverá de subsistir caso a classificação seja julgada incorreta. Portanto, a matéria de mérito do presente processo é a classificação fiscal atribuída ao produto adquirido pela autuada, matéria essa de competência de qualquer das Câmaras deste Colegiado, e em função da decisão que vier a ser prolatada a penalidade aplicada será confirmada ou não. Se, por acaso, haja divergência entre as Câmaras, quanto à classificação, nos diversos processos em que são partes adquirentes e fornecedores, será a divergência verificada resolvida a nível de Câmara Superior, nos termos regimentais.

À luz da legislação positiva, não há como se vislumbrar conexão de causa.

### **TERCEIRA PRELIMINAR: DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 368 DO RIPI/82**

Argui, ainda, a recorrente “que não pode ser compelida ao pagamento da multa prevista no art. 173 do RIPI/82, por erro de classificação fiscal feita pelo fornecedor”, porquanto o art. 368 do citado regulamento “prevê a anterioridade, ou seja, deve haver penalidade prévia ao industrial ou remetente, sendo essa condição *sine qua non* para a autuação do adquirente”. E aduz, ademais, “se assim não fosse, a norma tributária traria os vocábulos comináveis, aplicáveis, cabíveis, passíveis, etc., de serem aplicados àquele e não como consta. Invoca em seu favor os Acórdãos n.ºs 202-06.245 e 202-06.528.

Na verdade, a interpretação ao art. 368 do RIPI/82 deu margem a grande dissensão jurisprudencial no âmbito deste Colegiado:

Reza o controvertido artigo:

“**Art. 368** A inobservância das prescrições do artigo 173 e §§ 1º, 3º e 4º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.”

A interpretação explicitada pela recorrente se fundamenta no Acórdão n.º 202-06.245, de 08.12.93, do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que tem o seguinte teor:

“Preliminarmente.

*Entendo que o julgamento do presente litígio, mesmo na instância monocrática, depende de prévio e definitivo julgamento do feito porventura*



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

*instaurado contra o fabricante e remetente do produto, cuja apontada errônea classificação constitui objeto do litigio em causa.*

*Com efeito.*

*A ora recorrente é acusada de haver infringido o disposto no art. 173, com proposta de aplicação da multa prevista no art. 368, tudo do RIPI/82.*

*Isso, na parte em que o referido art. 173 obriga os adquirentes de produtos nas condições ali descritas a comunicar as eventuais irregularidades havidas com o produto recebido ou com os documentos que os acompanharem.*

*No caso dos autos, a recorrente adquiriu produtos cosméticos de Hafa Industrial Ltda., entre outros, creme de Handermína ou Glico-estearato de amônia e condicionadores diversos para cabelos, classificados nas notas fiscais emitidas pelo fabricante - Hafa Industrial - com insuficiência ou falta de lançamento do IPI, em virtude de apontada errônea classificação fiscal na tabela do mesmo imposto (TIPI).*

*Não tendo sido comunicada à repartição, pelo adquirente do produto, ora recorrente, essa apontada irregularidade, decorrente das notas fiscais emitidas pelo fabricante dos produtos em questão, foi a recorrente e adquirente dos mesmos considerada incurso na penalidade prevista no art. 368 do já citado RIPI, que sujeita os adquirentes dos produtos nas citadas condições.*

*“às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada”.*

*Conforme já protestara a recorrente, na sua impugnação, em preliminar, argui a mesma:*

*“A impossibilidade jurídica da constituição do presente crédito tributário por responsabilidade concorrente ou acessória, sem que antes defina a responsabilidade principal que se tornou litigiosa, tanto no âmbito do Contencioso Administrativo Fiscal quanto no Judiciário, conforme se faz prova das defesas apresentadas pela FABRICANTE/VENDEDORA, Hafa Industrial Ltda., que ora são anexados e passam a fazer parte integrante da presente Impugnação” (destaques do Impugnante).*



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

*Desde logo, verifica-se, no entender do relator, que a aplicação da penalidade ao adquirente fica claramente subordinada à sua precedente e definitiva aplicação "ao industrial ou remetente".*

*Primeiro, em face do próprio texto legal, ao mandar aplicar ao adquirente as mesmas penas "cominadas", ou seja, que já tenham sido aplicadas (dai o emprego do passado).*

*Isso quer dizer que a apenação do adquirente fica dependendo da precedente verificação da falta cometida pelo remetente e da definitiva confirmação da mesma.*

*O entendimento da autuação fiscal e da decisão recorrida, só seriam aceitáveis na hipótese de ser o adquirente passível das mesmas penas "comináveis, aplicáveis ou passíveis" de serem aplicadas ou ao industrial, ou ao remetente.*

*Reitere-se que o emprego do verbo cominar (impor pena, castigo, etc.), no participio passado ("cominado") significa uma pena já imposta, já aplicada, que já ocorreu, ao contrário de "cominável", que significa passível de ser cominada ou aplicada.*

*Veja-se, por exemplo, o caso dos autos, que o fabricante e remetente dos produtos - diga-se que de classificação altamente complexa, como fazem certo os inúmeros laudos técnicos anexados - continua em litígio, nas diferentes esferas, em prol da classificação que adotou, contestada pela fiscalização, enquanto que o adquirente está prestes a ser julgado em definitivo por esta Câmara.*

*Digamos que lhe seja adverso, agora, o resultado, confirmada a classificação pretendida pelo Fisco.*

*E que, num julgamento futuro, que fatalmente ocorrerá, seja o fabricante remetente vitorioso.*

*Isso resultará, por certo, na apenação do ora recorrente, por irregularidade que afinal vem a ser julgada inexistente.*

*Por fim, não é possível confirmar, agora, a pena imposta ao recorrente, pela decisão recorrida, simplesmente porque se ignora se foi esta mesma pena*



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

*cominada ao industrial ou remetente, como quer o art. 368, cuja aplicação se pretende.*

*Por essas razões, voto, em preliminar ao mérito, pela nulidade da decisão recorrida, por falta do pressuposto legal necessário ao julgamento do feito, que é precedente decisão quanto ao industrial remetente.”*

Da leitura integral do texto do voto condutor, verifica-se que o núcleo argumentativo reside na interpretação dada a expressão penas cominadas que, segundo o ilustre Conselheiro-Relator, deve ser entendida como pena já aplicada, pois:

a) o verbo cominar, que significa impor pena, castigo, etc., foi empregado no particípio passado (cominado);

b) o entendimento exposto pela fiscalização e pela decisão recorrida só seria aceitável se no texto legal constassem as expressões “penas comináveis, aplicáveis ou passíveis” de aplicação;

c) pena cominada significa “... pena já imposta, já aplicada, que já ocorreu, ao contrário de “cominável”, que significa passível de ser cominada ou aplicada”.

Em função da interpretação acima, o voto conclui que o adquirente só pode ser apenado após a condenação do industrial ou remetente da mercadoria, inclusive porque a lei se refere “às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.”.

Em razão disso, as Câmaras deste Colegiado tem decidido pela nulidade das decisões recorridas ou pelo sobrestamento do julgamento até a decisão do processo instaurado contra o industrial ou remetente autor da infração praticada, ou seja, classificação fiscal incorreta.

Do exposto, se depreende que o art. 368 do RIPI/82 foi submetido ao método gramatical de interpretação que impõe, devido a sua própria natureza, certas limitações que precisam ser supridas pela aplicação de outros métodos interpretativos.

Em primeiro lugar, convém assinalar que, na expressão do texto legal - às mesmas penas cominadas -, a palavra cominadas não foi empregada como particípio passado do verbo cominar, mas como adjetivo derivado do particípio passado do citado verbo, como ensinam os melhores gramáticos, vejamos:



Processo : 10920.000107/95-55  
Acórdão : 203-03.214

### “CONCEITO DE VERBO

O verbo expressa um fato, um acontecimento: o que se passa com os seres, ou em torno dos seres.

É a parte da oração mais rica em variações de forma ou acidentes gramaticais.

Estes acidentes gramaticais fazem que ele mude de forma para exprimir cinco idéias:

*modo, tempo, número, pessoa e voz.*

O MODO caracteriza as diversas maneiras sob as quais a pessoa que fala encara a significação contida no verbo; distinguem-se três modos: *indicativo, subjuntivo e imperativo.*

Ao lado destas três, outras formas há, às quais têm os gramáticos vacilado em chamar *modos: infinitivo, o particípio e o gerúndio.* Realmente, sem embargo de sua aparência de verbo, tais formas não possuem *função* exclusivamente verbal.

O *infinitivo* é antes um *substantivo*: como este, pode ser sujeito ou complemento de um verbo, e, até, vir precedido de artigo.

**O *particípio* tem valor e forma de *adjetivo*: modifica substantivos com os quais concorda em gênero e número; apresenta o feminino em -- a, e o plural em -- s.**

O *gerúndio* equipara-se ao *advérbio*, pelas várias circunstâncias de lugar, tempo, modo, condição, etc., que exprime.

A gramática clássica as denominava *formas infinitas*, em contraste com as do indicativo, subjuntivo e imperativo, chamadas *formas finitas*. Autores modernos intitularam-nas *formas nominais do verbo*, ou, mais expressivamente, VERBÓIDES.\*” (Rocha Lima, *in* Gramática Normativa da Língua Portuguesa, José Olympio Editora, 32a. Edição, pág. 122).



**Processo : 10920.000107/95-55**

**Acórdão : 203-03.214**

Por outro lado, a definição meramente gramatical ou sinonímica do substantivo cominação e do seu respectivo verbo, não é suficiente para proporcionar a justa interpretação da expressão penas cominadas, porquanto a cominação das penas possui um conceito técnico-jurídico assente, formulado e desenvolvido pela doutrina no âmbito do Direito Penal, por notáveis juristas.

Aliás, o Código Penal Brasileiro incorpora o conceito de cominação das penas em seu artigo primeiro, *in verbis*:

**“Art. 1º. Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.”**

E a atual Constituição Federal incorpora, em seu Título II, Capítulo I, que trata dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, no seu artigo 5º, inciso XXXIX, os dois princípios anunciados no acima citado artigo 1º do Código Penal.

Convém acrescentar que a matéria está, em seu inteiro teor, disciplinada no Capítulo , do Código Penal, intitulado “Da Cominação das Penas”.

Ensina o mestre ANIBAL BRUNO, em seus clássicos Comentários ao Código Penal, que:

#### **“Cominação de pena**

*A pena é fixada na norma penal pelo legislador, vindo em seguida à descrição da figura típica, como a consequência jurídica específica da sua realização e a mais grave que o sistema de Direito pode impor para assegurar a observância dos seus imperativos.*

*Essa fixação da pena na lei, em cada caso, com os seus limites de um máximo e um mínimo, constitui o momento da cominação, momento legislativo, em que se inicia o destino da medida penal.*

*No seu sentido estrito de norma incriminadora, a norma penal compreende o preceito e a sanção. O preceito está implícito na definição do crime, na qual o legislador enumera os elementos que constituem o tipo legal e que devem realizar-se em todos os seus termos na ação praticada pelo agente, para que essa venha a ser punível. A essa enunciação do tipo vem juntar-se, como acabamos de ver, a sanção punitiva, que reforça a seriedade do preceito nêle contido e impõe pela sua força compulsiva a sua observância.*



Processo : 10920.000107/95-55  
Acórdão : 203-03.214

*Uma vez cominada, a pena começa a exercer a sua função de prevenção geral contra o crime. Prevenção pela intimidação, isto é, pela coação psicológica resultante da ameaça da pena contida na lei, a que FEUERBACH atribuía posição particular na luta contra a criminalidade.*

*Também na cominação da pena cumpre-se a ação educativa, social-jurídica do Direito Penal.” (In Comentários ao Código Penal, Editora Forense, 1a. Edição, pág. 89/90).*

Também, NEY MOURA TELES, em seu recente Tratado de Direito Penal, in forma:

*“A individualização da pena se faz em três etapas: cominação, aplicação e execução.”*

*Ao tratar da cominação das penas, assim discorre sobre o tema:*

*“... A tarefa incumbe ao legislador, que, ao definir os vários comportamentos humanos que considera crime - cumprindo, assim, o princípio da legalidade - estabelece, para cada um, uma pena, em qualidade e em quantidade. Esta é a fase da cominação das penas”. (in Direito Penal, Parte Geral I, Volume I, LED Editora de Direito, 1a. Edição, pág. 79).*

Também, o ilustre Professor ROBERTO LYRA, ao tratar da cominação das penas, doutrina:

*“O Código adota, na cominação, a indeterminação relativa e, quanto à aplicação, consagra, em princípio, a determinação absoluta, pois o livramento condicional constitui fase da execução.*

*A cominação é absolutamente determinada, quando a lei fixa a natureza e a medida da pena, limitando-se o juiz a aplicá-la à hipótese; é relativamente determinada, quando a lei fixa ou alterna a qualidade e estabelece o máximo e o mínimo, em cujos limites o juiz faz a concretização; é absolutamente indeterminada, quando a lei declara punível um fato, mas confia ao juiz a fixação e a aplicação da pena, sem indicar espécie e quantidade.” (In Comentários ao Código Penal, Editora Revista Forense, 1a. Edição, pág. 154)*

Ainda, no campo da doutrina os tributaristas Paulo José da Costa JR. e Zelmo Denari no livro intitulado Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, acompanham os ensinamentos dos renomados penalistas, *in verbis*:



**Processo : 10920.000107/95-55**

**Acórdão : 203-03.214**

*“De fato, a lei que define a infração e comina a respectiva sanção deve ser anterior ao fato ou conduta que se quer punir. A exigência da lex previa faz coro com o princípio insculpido no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal, ao emunciar que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, de inteira aplicação às sanções da ordem jurídica tributária.” (grifo nosso).*

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em dezenas de acórdãos, reflete a doutrina, a título de exemplo, transcrevo a ementa do Acórdão nº 55.283, de 07.06.77:

“EMENTA:

HABEAS CORPUS - PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PENAL - RÉU ABSOLVIDO EM 1ª. INSTÂNCIA E CONDENADO NA INSTÂNCIA SUPERIOR - SÚMULA N. 146. A PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PENAL, NO CASO DE RÉU ABSOLVIDO EM 1ª. INSTÂNCIA, REGULA-SE PELA **PENA CONCRETIZADA**, NO ACÓRDÃO CONDENATÓRIO E NÃO PELO MÁXIMO DA **PENA COMINADA** IN ABSTRATO AO DELITO. HABEAS CORPUS DEFERIDO.

Do exposto, se verifica que o tema - cominação das penas - mereceu, por parte dos penalistas, uma atenção especial e, em torno dele, desenvolveu-se um intenso labor que resultou numa construção doutrinária de alto valor científico.

Acredito, pois, que, agora, temos subsídios suficientes para encetar uma correta interpretação ao art. 368 do RIPI/82.

O processo de apenação, conforme ensina a doutrina, cristalizado na lei positiva, se desenvolve da seguinte forma: cominação, aplicação e execução.

A cominação, como etapa primeira, regida pelo princípio da legalidade e da anterioridade, é tarefa legislativa, e, portanto, integrada à norma penal que se divide em preceito e sanção. No preceito está descrito o comportamento infracional e na sanção pena cominada.

Portanto, a cominação da pena *in abstrato* está contida na norma, seja ela de caráter penal ou tributário. Quando se fala em penas cominadas na verdade, o legislador se refere a penas previstas, ou seja, na lei, e não a penas aplicadas. Não se pode aplicar pena que não esteja cominada na lei, isto é, que não esteja previamente fixada em lei. Pena cominada e pena aplicada ou concretizada ou ainda individualizada são conceitos distintos, e temporalmente um precede ao outro. O processo lógico de apenação se desdobra da seguinte forma: a legislação comina a pena



**Processo : 10920.000107/95-55**  
**Acórdão : 203-03.214**

(na lei), a promotoria pública propõe e o juiz aplica. No âmbito do processo administrativo tributário, o desdobramento lógico do processo é o seguinte: o legislador comina a pena (na lei), o fiscal apura a infração e propõe a pena e o julgador, por seu turno, decide sobre a matéria infracional e aplica a pena.

**Daí se conclui que pena cominada não pode ser confundida com pena aplicada, pelas razões acima expostas.**

**É, também, de boa valia, esclarecer que quando o texto legal usa a expressão as MESMAS PENAS, se refere a quantidade e qualidade da pena e remete o assunto e teoria da cominação absoluta ou relativa das penas. Ou pena se aplica, neste caso, ao adquirente igual pena em quantidade e qualidade, cominada na lei ao fabricante ou remetente.**

**Outrossim, é de bom alvitre elucidar que quando o texto do artigo 368, em discussão, se refere A FALTA APURADA, significa falta apurada pela fiscalização, porquanto, é função específica da fiscalização apurar as faltas e propor a penalidade, assim como é função da autoridade julgadora apreciar a matéria infracional e aplicar a penalidade, se for o caso.**

**Diante disso, a interpretação dada a matéria pelo acórdão nº 202-06.245, secundado pelo acórdão nº 202-06528, merecer ser revista. De sorte que rejeito a preliminar suscitada pela recorrente ao amparo dos acórdãos acima citados.**

**Dest'arte se conclui que cada auto de infração lavrado contra o adquirente ou depositário de produtos, por inobservância das prescrições estabelecidas no art. 173 e §§ 1º, 3º e 4º, na forma do art. 368 do RIPI/82, constitui processo autônomo sem conexão ou relação de dependência com o processo fiscal decorrente de auto de infração lavrado contra produtor ou fabricante em virtude do cometido de infração nos termos da legislação citada.**

**Por conseguinte, o julgamento de processo instaurado contra o adquirente ou depositário, prescinde do prévio julgamento do processo lavrado contra o industrial ou remetente, devendo os respectivos processos serem julgados de *per si*, de forma autônoma e independente.**

#### DO MÉRITO

O presente litígio restringe-se à correta classificação de mercadorias adquiridas à SABROE TUPINIQUIM LTDA. pela recorrente, identificadas nas notas fiscais/fatura como



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

“Painéis e Acessórios Frigoloc”, termoisolantes, com ambas as faces em alumínio, modulares para câmara frigorífica.

O produto foi classificado pela recorrente no código **7308.90.9900** e **7610.90.9900**, da TIPI/NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, então vigente, assim desmembrando-se os códigos para que melhor se possa entendê-los, observando-se que o litígio gira em torno da **Posição** onde se enquadraria o produto:

**7308** Construções e suas partes/por exemplo: pontes e elementos de pontes, comportas, torres, pórticos, pilares, colunas, armações, estruturas para telhados, portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras, portas de correr, balaustradas, de ferro fundido, ferro ou aço, exceto as construções pré-fabricadas da posição 9406; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construções.

7308.30.0000 - Portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras.

**7610** Construções e suas partes/por exemplo: pontes e elementos de pontes, comportas, torres, pórticos, pilares, colunas, armações, estruturas para telhados, portas e janelas, e seus caixilhos, alizares e soleiras, portas de correr, balaustradas/, de alumínio, exceto as construções pré-fabricadas da posição 9406; chapas, barras, perfis, tubos e semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, próprios para construções.

A classificação tarifária defendida pela Decisão recorrida é no código **8418.99.9900**, da TIPI/NBM/SH então vigente, com a alíquota correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializado de quinze por cento, a partir de 01.04.90, e de oito por cento, em data anterior, como a seguir demonstrado:

**8418** Refrigeradores, congeladores/“freezers”/ e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, excluídas as máquinas e aparelhos de ar condicionado da posição 8415.

8418.9 - Partes

8418.99 - - Outras

8418.99.9900 - - - Outros



**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

A classificação do produto em questão, na Posição respectiva, far-se-á tendo em conta os mandamentos contidos na Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 1, que determina:

*“R.G.I nº 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”.*

Em resumo, a R.G.I. nº 1 dispõe que a legalidade da classificação está está no **texto das Posições e das Notas de Seção e de Capítulo.**

É necessário, pois, em primeiro lugar, definir a Posição na qual se enquadra o produto e, portanto, seguindo as diretrizes da R.G.I. nº 1, há que consultar as Notas legais da Seção XVI, a que pertence o Capítulo 84, para que se verifique se as “portas de refrigerados” classificam-se como partes de refrigerador.

A Nota legal nº 2, da Seção XVI, traça as diretrizes da classificação das partes de máquinas dos Capítulos 84 e 85:

*“Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas /exceto as partes dos artefatos das posições 8484, 8544, 8545 ou 8547/ classificam-se de acordo com as regras seguintes:*

*a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85/ exceto as posições 8485 e 8548/ incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;*

*b) quando se possa identificar com exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina determinada ou a várias máquinas compreendidas numa mesma posição/mesmo nas posições 8479 ou 8543/, as partes que não sejam as consideradas na alínea “a” anterior, classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas; todavia, as partes destinadas principalmente tanto aos artefatos da posição 8517 como aos das posições 8525 a 8528, classificam-se na posição 8517;*

*c) as outras partes classificam-se nas posições 8485 ou 8548.*



Processo : 10920.000107/95-55  
Acórdão : 203-03.214

Em síntese, essa Nota dispõe que:

- a) *as partes que se constituam como artefatos, com posição própria nos Capítulos 84 e 85, nessa posição se classificam, como, por exemplo, as bombas de ar ou de vácuo, com posição própria no Capítulo 84, 8414;*
- b) *partes identificáveis como exclusiva ou principalmente destinadas a uma máquina ou a várias máquinas dos Capítulos 84 ou 85, como por exemplo, os gabinetes ou móveis para refrigeradores, que se classificam como partes de refrigeradores, na posição 8418, subposição 8418.9; e*
- c) *partes classificadas em posições residuais dos Capítulos 84 e 85, 8485 e 8548.*

A alínea “b” dessa Nota determina, portanto, a classificação dos “Painéis e Acessórios Frigoloc” como partes das máquinas frigoríficas, na posição delas, 8418, em subposição de partes das mesmas, 8418.9.

Por outro lado, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, que subsidiam a classificação das mercadorias no S.H., dispõem, no tocante às posições 7308 e 7610, onde a recorrente classificou a mercadoria:

*“7308.....excluem-se desta posição:.....c - os conjuntos metálicos que constituam, manifestamente, partes ou órgãos de máquinas da Seção XVI.”*

*“7610 .....excluem-se desta posição:.....a - os conjuntos metálicos que constituam, manifestamente, partes ou órgãos de obras dos Capítulos 84 a 88.”*

O que a recorrente deve entender é que, em sendo os painéis de uso exclusivo e principal em sistemas de refrigeração da posição 8418, mesmo que eles estejam sendo usados em outra finalidade, como é o caso sob análise, na construção civil, com características isolantes, como um sistema modular de paredes, isso não impede, em termos de nomenclatura, que eles continuem sendo classificados na posição 8418.

E a empresa confessa, em seu recurso, às fls.51, último parágrafo, e às fls.52, que as placas modulares em questão são passíveis de utilização em câmaras frigoríficas ou como divisórias, na construção civil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo** : 10920.000107/95-55  
**Acórdão** : 203-03.214

Caracterizada a mercadoria como partes de câmaras frigoríficas, o desdobramento da subposição de 1º nível, 8418.9, vem naturalmente, enquadrando-se o produto em questão no código **8418.99.9900** da TIPI/NBM/SH, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, então vigente.

Acrescente-se, ainda, que o Parecer CST nº 807, de 26.09.90, julgando recurso de ofício, classificou "*Câmaras frigoríficas modulares, fabricadas com perfis de alumínio e chapas de fibra de vidro com isolamento térmico de poliuretano injetado, apresentadas separadamente /Câmara desprovida de evaporador frigorífico e de qualquer outro dispositivo permutador de calor/*" no mesmo código da TIPI/NBM/SH, então vigente.

Diante do exposto, e do mais que dos autos consta, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 1997

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO