



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 23 / 04 / 1999
C	<i>stoluntus</i>
	Rubrica

27

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

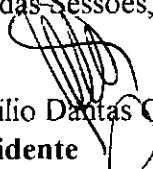
Sessão : 18 de agosto de 1998
Recurso : 102.208
Recorrente : CONSTRUTORA SOROCABA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

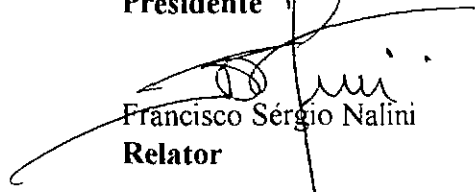
IPI - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - Incabível o lançamento de multa de ofício contra o adquirente, por erro na classificação fiscal cometido pelo remetente dos produtos, quando todos os elementos obrigatórios, no documento fiscal, foram preenchidos corretamente. A cláusula final do artigo 173, *caput*, do RPI/82, é inovadora, vale dizer, não tem amparo na Lei nº 4.502/64. (Código Tributário Nacional, art. 97, V; Lei nº 4.502/64, artigo 64, § 1º). **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por :
CONSTRUTORA SOROCABA LTDA.

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

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1998


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Francisco Sérgio Nalini
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Renato Scalco Isquierdo, Mauro Wasilewski, Daniel Corrêa Homem de Carvalho, Elvira Gomes dos Santos e Sebastião Borges Taquary.

Sas/cf/gb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

Recurso : 102.208
Recorrente : CONSTRUTORA SOROCABA LTDA.

RELATÓRIO

fls. 33/36: Por ser esclarecedor, adoto e transcrevo o relatório contido na Decisão de

“Contra a empresa em epígrafe, foi lavrado Auto de Infração (fls. 04/05), para exigir o crédito tributário relativo a Multa de 100% do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em decorrência de inobservância de obrigações do adquirente, contidas no art. 173 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 (RIPI/82), cujo valor da exigência é de 1.604,77 UFIR.

O lançamento teve como origem a autuação da empresa SABROE TUPINIQUIM TERMOINDUSTRIAL LTDA, CGC nº 80.446.529/0001-72. Exigência formalizada pelo processo nº 10920.001936/94-74, cuja decisão prolatada em 30/04/96, foi desfavorável ao estabelecimento neste parágrafo mencionado.

No Termo de Verificação de Créditos Tributários (fls. 01/03), está descrita a irregularidade constatada relativamente a classificação fiscal das mercadorias (acessórios para termotelhas (termozip)), adquiridas pela interessada da empresa Sabroe, em 14 de maio de 1.993, tendo sido emitido para dar saída a essas mercadorias a nota fiscal de nº 17.327, conforme indicado no Relatório Resumo de fls. 03.

Encontra-se descrita a irregularidade apontada da seguinte forma:

Os acessórios para as termotelhas (termozip) foram classificadas pelo estabelecimento vendedor na posição 7308.90.9900. Segundo o Parecer CST 836/92 (DOU 13/08/92), a classificação adequada para telhas termoacústicas e acessórios de ferro ou aço (entre as quais se encontram as termotelhas) é 7326.90.9900, de alíquota 10%.

Com isso, entendeu a autoridade fiscal ter a empresa ora impugnante, ao receber a mercadoria deixado de cumprir com a determinação contida no artigo 173 do RIPI/82, aplicando por conseguinte a multa prevista no artigo 364, II, desse mesmo regulamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

Inconformado, com a exigência que lhe é imposta, tempestivamente, o contribuinte impugna o Auto de Infração, por meio da peça impugnatória de fls. 07, alegando em síntese:

A) PRELIMINARMENTE.

Pede a avocação deste 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.

B) NO MÉRITO.

Requer seja levado em consideração todas as razões expostas na impugnação apresentada ao processo principal, cópia em anexo, fls. 13 a 30, as quais demonstram não ser devido o tributo.”

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 277 a 289), onde reitera suas alegações iniciais, acrescentando que:

1. por uma simplificação processual, requereu a juntada do auto principal, relativo à empresa Sabroe Tupiniquim;
2. a autoridade julgadora, ao alegar que a impugnação não oferecia argumentos contra a atuação, cerceiou o direito do contribuinte ao contraditório, na medida em que a contradita é clara e insofismável;
3. o Conselho de Contribuintes, no Acórdão n.º 202-06.528, já julgou que a penalidade a que se refere o artigo 173 do RIPI só pode ser aplicada ao adquirente após o julgamento do feito contra o remetente;
4. não cometeu nenhuma irregularidade, uma vez que, ao receber a Nota Fiscal, procedeu a todas as verificações necessárias.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas Contra-Razões (fls. 76), defende a manutenção da r. decisão.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O recurso reúne condições para sua admissibilidade, inclusive a tempestividade, dele tomo conhecimento.

O cerne da discussão do presente caso é o da aplicação da penalidade ao adquirente de um produto, em que o remetente classificou erroneamente o IPI, cabendo, então, a multa regulamentar.

Muitas foram as posições desde Egrégio Conselho, sendo uma delas a de que a aplicação do artigo 173 do RIPI para o adquirente era vinculante à penalização do remetente do produto.

Vejamos a ementa apenas do Acórdão n.º 202-06.245 do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, uma vez que inúmeras outras decisões foram tomadas nesse mesmo sentido.

IPI - Penalidade do art. 173 do RIPI para o adquirente do produto: só passível de aplicação após o julgamento do feito contra o remetente. Anula-se o feito a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para cumprimento da citada condição."

A matéria hoje está pacificada, com posição inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como veremos adiante, mas labora a favor do contribuinte a tese de que formava-se a jurisprudência, à época, de que havia vínculo entre adquirente/remetente para aplicação da penalidade, por falta de cumprimento do artigo 173 do RIPI.

Não analisar esta questão em julgamento primário determinou a supressão de uma instância, cabendo, então, anular a decisão por cerceamento do direito de defesa.

Mas, por economia processual, em atenção ao previsto no artigo 59, § 3.º, do Decreto nº 70.235/72, passamos a analisar o mérito do solicitado.

A multa, por descumprimento ao artigo 173 do Regulamento do IPI, vem sendo sistematicamente cancelada nas três Câmaras deste Egrégio Conselho. Na Sessão de 17 de novembro de 1997, a Câmara Superior de Recursos Fiscais também posicionou-se a respeito, no julgamento do RP/201-0.330, sendo seu relator o ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, como veremos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

“No mérito, circunscreve-se a questão, a meu ver, em definir a correta aplicação dos artigos 62 e 82, ambos da Lei nº 4.502/64, que estabelece a obrigação do adquirente de produtos industrializados de verificar a regularidade do documento fiscal e a respectiva sanção.

Passo apreciar, então, os argumentos expendidos pelo voto vencedor do aresto em questão, que se subdividem em duas grandes linhas de raciocínio: a primeira, pugna pela necessidade de prévia existência de ação fiscal contra o produtor remetente para que se possa apenar o adquirente; a segunda, defende que não se poderia autuar o adquirente por descumprimento das obrigações previstas no artigo 173 do RIPI/82, quando estas se referirem à classificação fiscal.

Na forma do artigo 62 da Lei nº 4.502/64, “os fabricantes, comerciantes e depositários que recebem ou adquirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados, ou ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e **se estes satisfazem a todas as prescrições legais**”.(Grifo meu).

O artigo 368 do mesmo Regulamento, ao regular a multa aplicável, dispõe: “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.**” (Grifo meu)

A hermenêutica de tal dispositivo está intimamente vinculada ao alcance da expressão “às mesmas penas cominadas” (grifada acima), cuja interpretação vem dando margem a muitas divergências no âmbito deste Conselho.

O sentido do vocábulo cominadas foi, a meu ver, bem examinado no recente voto vencedor no Acórdão nº 100.784, de 1 de julho de 1997, da lavra do Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, que a seguir transcrevo, *verbis*:

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



Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

A cominação, como etapa primeira, regida pelo princípio da legalidade e da anterioridade, é tarefa legislativa, e, portanto, integrada à norma legal 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 abstracto 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 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 (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.

Dá se concluir 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 a teoria da cominação absoluta ou relativa das penas. A pena se aplica, nesse caso, ao adquirente igual pena em quantidade e qualidade, cominada na lei ao fabricante ou remetente."*

Desta decisão, pode-se inferir que a expressão "as mesmas penas cominadas" deve ser entendida como as mesmas penas previstas na lei ao produtor ou remetente. O autor da denúncia fiscal, portanto, deve aplicar contra o adquirente a multa prevista na lei para a infração cometida pelo remetente, independente da prévia apenação deste.

Quanto ao segundo argumento esposado pelo ilustre Conselheiro, em que alega a impropriedade da exigência fiscal lavrada contra o adquirente quando for baseada, exclusivamente, em erro na classificação fiscal do produto, entendo-o procedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

O artigo 173 que regula a matéria, dispõe:

“Art. 173 - os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados, e ainda, quando sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e **se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto e as demais prescrições deste regulamento.**” (Grifo meu)

Verifica-se da leitura deste artigo que a regulamentação do artigo 62 da Lei 4.502/64, quase o reproduz integralmente, salvo na parte final, em que foi substituída a exigência do documento fiscal satisfazer todas as prescrições legais pela expressão “se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto e as demais prescrições deste Regulamento”.

Cabe-nos perquirir, neste passo, quais seriam estes preceitos legais, referidos na lei, que o documento fiscal deveria cumprir para ser aceito pelo adquirente e, mais especificamente, se a verificação da classificação fiscal estaria entre eles, como afirma a Fazenda, ou se foi inovação na regulamentação da lei, como defende a decisão recorrida.

Tal questão já foi objeto de decisão judicial (Apelação em MS nº 105.951-RS) da lavra do Eminentíssimo Ministro Relator Carlos M. Veloso, que assim se expressou, *verbis*:

“(…) Indaga-se: a cláusula final dos mencionados artigos - **“inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado”** - é puramente regulamentar ou encontra base na lei, artigo 62, caput, da Lei 4.502, de 1964? É que, sem base na lei, não será possível a multa, assim a penalidade, por isso que, sabemos todos, penalidades, em Direito Tributário, são reservados à lei (Código Tributário Nacional, art. 97, V), certo que, no particular, a Lei nº 4.502, de 1964, anterior ao Código Tributário Nacional, já deixava expresso, no § 1º do artigo 64, que **“o regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir infrações ou cominar penalidades que não sejam autorizadas ou previstas em lei”**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

Estou com a sentença.

Na verdade, o artigo 62 da Lei nº 4.502, de 1964, não contém a cláusula inserta nos artigos 169 do Decreto nº 70.162 e 266 do Decreto nº 83.263/79 - “inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado”. Não é à-toa, aliás, que vem citada cláusula precedida do advérbio inclusive, que contém a idéia de inclusão de coisa outra, ou de compreensão de algo novo.”

Da leitura do voto depreende-se que o ilustre Ministro defende que a verificação da classificação fiscal pelo adquirente não estaria prevista em lei e, portanto, não poderia ser exigida.

Assim, a interpretação da norma tributária que atribuiu aos adquirentes a responsabilidade de verificar se o documento obedece todas as prescrições legais, obriga-os apenas a examinar se os elementos exigidos para o documentário fiscal estão devidamente preenchidos e, nos itens que deva conhecer pela natureza da operação mercantil, estão corretos.

O artigo 242 no RIPI/82 (artigo 48 da Lei 4.502/64) define quais os elementos que devem conter em uma Nota Fiscal, ou seja: a denominação “Nota Fiscal”, o número da nota, a data de emissão e de saída, a natureza da operação, os dados cadastrais do emitente e do destinatário, a quantidade e a discriminação dos produtos, a classificação fiscal dos produtos, alíquota, o valor tributável, os dados cadastrais do transportador, os dados da impressão do documento.

Já o artigo 252 no RIPI/82 (art. 53 da Lei 4.502/64) estabelece as hipóteses em que o documento fiscal deva ser considerado sem valor para efeitos fiscais, a saber:

“I - não satisfizer as exigências dos incisos I, II, IV, V, VI e VII do artigo 242;

II - não indicar, dentre os requisitos dos incisos VIII, X, XI e XII do artigo 242, os elementos necessários à identificação e classificação dos produtos e ao cálculo do imposto;

III - não conter a declaração referida no inciso VIII do artigo 244.”
(caso de entrega simbólica).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

Dáí podemos inferir, *a contrario sensu*, que o documento fiscal para ser aceito deve satisfazer às já mencionadas exigências do artigo 242, além de possuir os elementos necessários à identificação e classificação dos produtos e ao cálculo do imposto.

Assim, o adquirente ao receber o produto deve verificar se todos os elementos supramencionados constam da Nota Fiscal entregue pelo remetente, como por exemplo: se os dados cadastrais estão certos, se a operação e o produto estão descritos corretamente, se as quantidades estão de acordo com o pedido, se consta classificação fiscal e alíquota do produto, e, conseqüentemente, se o valor tributável está calculado a partir destes dados.

Se o bem descrito na nota permite, por um critério racional, seu enquadramento nas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados indicadas na nota fiscal, não há como se exigir que o adquirente o questione, porquanto a classificação de produtos pelas normas da NBM/SH envolve conhecimentos específicos, muito técnicos e complexos, que nem sempre podem ser detectados no exame normal que o adquirente realiza ao receber seus produtos. A tarefa do adquirente é, portanto, acessória, isto é, estando todos os dados exigidos pela legislação corretos e havendo a razoável indicação da classificação fiscal, fica o remetente como único responsável por todos os efeitos advindos da classificação equivocada dos produtos.

Tanto é assim, que a própria Administração Fazendária reconheceu a complexidade da classificação fiscal de produtos, pois, em caso análogo, determinou a não aplicação de penalidade àquele que incorre em erro de classificação tarifária de produtos em despacho aduaneiro, ressalvados os casos em que há dolo ou má-fé.

Este entendimento está estampado no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 36, de 05 de outubro de 1995, a seguir transcrito:

"I - A mera solicitação, no despacho aduaneiro, de benefício fiscal incabível, bem assim a classificação tarifária errônea, estando o produto corretamente descrito com todos os elementos necessários à sua identificação, desde que, em qualquer dos casos, não se constate intuito doloso ou má-fé por parte do declarante, não se configuram declaração inexata para efeito da multa prevista no artigo 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000178/95-01
Acórdão : 203-04.807

Este ato normativo, apesar de referir-se à atividade de classificação fiscal de produtos em área aduaneira, guarda perfeita sintonia com a hipótese dos autos, uma vez que trata de dispensa de punição pecuniária ao contribuinte por classificação incorreta de produtos.

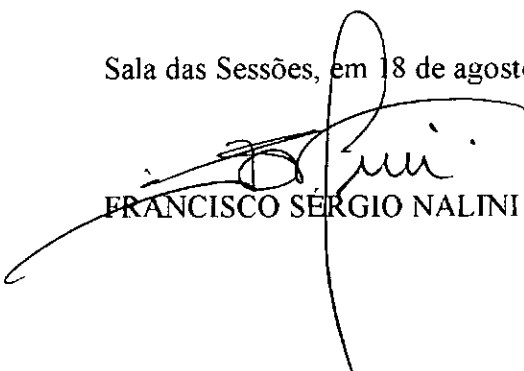
Ora, se o Fisco dispensa o próprio contribuinte da obrigação de classificar corretamente a mercadoria, tendo ele realizado a importação direta dos produtos e preenchido os documentos fiscais de desembaraço, não seria correto, por princípios isonômicos, dar tratamento diferente ao adquirente, que nem tem relação direta com a emissão do documento e nem com o fato gerador do tributo.

No caso aqui sob análise, não foram trazidos pela fiscalização quaisquer provas que pusesse em dúvida a correta descrição dos produtos nas notas fiscais ou de ter havido dolo ou conluio por parte do adquirente.

Assim, no que refere-se a erros contidos na nota fiscal no tocante à classificação fiscal neste caso, entendo não caber apenação do adquirente.”

E é nesse sentido que voto, dando provimento ao recurso voluntário, para cancelar a multa imposta.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 1998



FRANCISCO SÉRGIO NALINI