



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11065.003591/93-01
Recurso nº : RP/202-0.170
Matéria : IPI
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Sujeito Passivo : COMERCIAL UNIDA DE CEREALIS LTDA.
Sessão de : 22 DE MAIO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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 RIPI/82, é inovadora, vale dizer, não tem amparo na lei 4.502/64. (Código Tributário Nacional, art. 97, V; Lei 4.502/64, artigo 64, § 1º).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela **FAZENDA NACIONAL**.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JORGE FREIRE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, SÉRGIO GOMES VELLOSO, MARCOS VINÍCIUS NÉDER DE LIMA, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, OTACÍLIO DANTAS CARTAXO e FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA.

Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

Recurso nº : RP/202-0.170
Sujeito Passivo : COMERCIAL UNIDA DE CEREAIS LTDA.

RELATÓRIO

Examina-se recurso especial, formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão do Segundo Conselho de Contribuintes que, através do Acórdão nº 202-09.415, de 26 de agosto de 1997 (fls. 60/70), por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pela COMERCIAL UNIDA DE CEREAIS LTDA.

Conforme evidenciam os elementos constitutivos do presente processo, a empresa acima identificada foi autuada pelo recebimento de produtos com classificação fiscal incorreta, sem tributação e sem as providências previstas para o caso, nos §§ 3º e 4º do artigo 173 do RIPI/82.

A autoridade de primeira instância administrativa, através da Decisão de fls. 38/41, julgou procedente o lançamento e manteve a exigência da multa no valor equivalente a 13.778,72 UFIR.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a recorrente interpôs recurso voluntário tempestivo ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 45/57) repisando os pontos expendidos na peça impugnatória, principalmente quanto ao fato de que não pode, como adquirente, ser responsabilizada por atos de terceiros. Volta a questionar a classificação fiscal imposta pelo autuante, assim como assevera que a multa aplicada merece ser revista, com base no artigo 112, incisos, do CTN.



Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

Tendo o Colegiado da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 202-09.415, de 26 de agosto de 1997 (fls. 60/70), decidido, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por não concordar com a decisão proferida em segunda instância administrativa, interpôs Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I do art. 29 da Portaria nº 538/92, com alterações da Portaria nº 260/95.

Através do Despacho nº 202-083 (fls. 101), o Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Nacional, tendo em vista a presença dos requisitos exigidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais: decisão não-unânime (artigo 4º, I) e tempestividade (artigo 5º, § 2º).

Encaminhando-se os autos à DRF em Novo Hamburgo/RS, procedeu-se à solicitação ao contribuinte da apresentação de contra-alegações ao Recurso Especial. Devidamente cientificado, o contribuinte oferece suas contra-razões ao Recurso Especial do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, alegando, em síntese que:

- 1) o RIPI/82, em seu art. 173, ao exigir que o adquirente examine a correta classificação fiscal e o lançamento do imposto, quando do recebimento de produtos remetidos pelo fabricante, dispôs além do que estabelece o art. 62, da Lei nº 4.502/64, razão pela qual, à falta de previsão legal não cabe exigência da penalidade;
- 2) a reiterada jurisprudência administrativa e judicial sobre a correta classificação fiscal dos produtos em tela, já que está comprovado nos autos que os produtos adquiridos pela recorrida são embalagens para produtos alimentícios, existindo uma posição específica determinada na TIPI/88 para tais produtos, o que afasta o enquadramento dos mesmos na posição alusivos a sacos; e



Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

- 3) requer a redução da multa de 100% para 75%, nos termos do art. 45, inciso I, da Lei nº 9.430/96, bem como seja subtraída, no período compreendido entre 04/02/91 a 29/07/91 a aplicação da TRD, face ao disposto no art. 1º da IN nº 31/97.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JORGE FREIRE, Relator:

O Recurso Especial do Sr. Procurador-Representante da Fazenda Nacional atendeu aos pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.

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.

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.”*

Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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.

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.



Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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”**.

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.



Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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 contiver a declaração referida no inciso VIII do artigo 244."
- (caso de entrega simbólica).

Daí 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

Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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."

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

Processo : 11065.003591/93-01
Acórdão nº : CSRF/02-01.033

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.

Nestes termos, voto pelo não provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões-DF, em 22 de maio de 2001.



JORGE FREIRE
RELATOR