MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº	11065.003592/93-65
Recurso nº	203-097.963 Especial do Procurador
Matéria	CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Acórdão nº	03-06.055
Sessão de	08 de setembro de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS VITÓRIA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/07/1993

IPI. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. CLASSIFICAÇÃO. É descabido o lançamento de multa de ofício contra o adquirente por erro de classificação fiscal cometido pelo remetente dos produtos. A cláusula final do artigo 173, *caput,* do RIPI/82 é inovadora, ou seja, não tem amparo na Lei n.º 4.502/64.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ANTONIO PRAGA
Presidente

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora

FORMALIZADO EM: 16 JAN 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Nanci Gama e Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto convocado).

Relatório

O presente recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional - com fulcro no inciso II do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - versa sobre a decisão que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário e que recebeu a seguinte ementa:

> "IPI - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DO PRODUTO - A existência de decisão final administrativa desfavorável ao remetente dos produtos, é condição necessária para a aplicação ao adquirente da multa prevista no art. 368 do RIPI. Recurso provido."

Os fatos dos autos podem ser resumidos da seguinte forma: a contribuinte recebeu produtos com classificação que a fiscalização considerou incorreta e acompanhados de notas fiscais sem o respectivo lançamento do IPI e não tomou as providências determinadas nos §§ 3º e 4º do artigo 173 do RIPI/82. Em conseqüência, foi lavrado o auto de infração para exigência da multa de 100% prevista no artigo 368 do referido Regulamento, no valor de 6.207,61 UFIR.

A DRJ em Porto Alegre considerou o lançamento procedente, mas a Câmara recorrida decidiu dar provimento ao recurso voluntário, por entender que, tendo havido decisão administrativa favorável ao remetente dos produtos, não há que penalizar o adquirente dos mesmos.

Ciente da decisão, o Procurador apresenta recurso especial alegando divergência jurisprudencial. Traz e defende a posição contida nos Acórdãos 201-62.757, 201-65.541, 203-01.672 e 203-00.938, cujas ementas transcrevo:

> "IPI – PENALIDADES. A aplicação da multa prevista no art. 397 do RIPI/79 (art. 368, RIPI/82) independe de prévia punição do remetente pela mesma irregularidade." (AC. 201-62757)
>
> "IPI – MULTA DO ART. 368 DO RIPI/82. Mercadoria adquirida com insuficiência do imposto. Falta de comunicação ao remetente da irregularidade observada. Recurso a que se nega provimento." (ac. 201-65541)
>
> "IPI - RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE - Compete ao adquirente verificar a regularidade do produto adquirido. Não o fazendo, torna-se responsável, conforme dispõe o parágrafo 1º do art. 173 do RIPI/82. Recurso negado." (Ac. 203-01672, de 24/08/94, relatado pelo Conselheiro Celso Ângelo Lisboa Galucci)
>
> "IPI – Multa do art. 368 do RIPI/82. Mercadoria adquirida com insuficiência do imposto. Falta de comunicação ao remetente da irregularidade observada. Recurso a que se nega provimento. (Ac. 201-65541, de 30/08/89, relatado pelo Conselheiro Wolls Rooosevelt de Alvarenda)

Enfatiza que não há como prevalecer o entendimento do acórdão recorrido, primeiro porque o voto condutor do mesmo tomou por base outro acórdão que ainda está pendente de decisão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Segundo, porque o exame da exigência fiscal aos adquirentes de produtos em situação irregular independe de estarem ou não os remetentes sob ação fiscal pela mesma irregularidade e dos resultados daí advindos. Requer a reforma da decisão recorrida.

O Presidente da Câmara guerreada entendeu estar caracterizada a divergência e deu seguimento ao recurso.

Cientificada, a empresa apresentou em tempo hábil suas contra-razões requerendo a manutenção da decisão recorrida.

Remetido o processo à Câmara Superior de Recursos Fiscais foi distribuído por sorteio ao Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda que, examinando os autos, verificou que a competência para apreciar a matéria era do Terceiro Conselho de Contribuintes, por força da Portaria MF nº 1132, de 30/09/2002.

Em sessão realizada em 12 de fevereiro de 2007 os autos foram por sorteio a mim distribuídos.

É o relatório

Voto

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

Conheço do recurso especial, que trata de matéria de competência deste Colegiado. Com efeito, reza o Decreto n.º 2.562, de 27 de abril de 1998, que:

> Art 1.º Fica transferida do Segundo para o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a competência para julgar os recursos interpostos em processos fiscais de que trata o art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pela Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, **cuja matéria**, objeto de litígio, **decorra de lançamento de ofício de classificação de mercadorias** relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI." (grifos meus)

No presente caso, o objeto do litígio é lançamento multa do IPI decorrente de classificação mercadorias, não restando, portanto, dúvidas quanto à competência deste Colegiado para apreciar a lide.

No mérito, mesmo que a classificação fiscal dos produtos fosse incorreta, a multa seria descabida. Senão, vejamos. A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais posicionou-se sobre o lançamento de multa de ofício contra o adquirente, em caso de erro na classificação fiscal cometido pelo fornecedor dos produtos, julgando-o insubsistente,

conforme voto da lavra do Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima no Acórdão RP/201-0.330, que transcrevo a seguir.

> "O Recurso Especial do Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional atendeu aos pressupostos para sua admissibilidade. O apelo merece ser conhecido.
>
> No mérito, circunscreve a questão, ao meu ver, em definir a correta aplicação dos artigos 62 e 82, ambos da Lei n.º 4.502/64, que estabelece a obrigação do adquirente de produtos industrializados de verificar a regularidade do documento fiscal e a respectiva sanção.
>
> Passo a 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 n.º 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 multa aplicável, dispõe: "a inobservância das prescrições do artigo 173 e parágrafos 1.º, 3.º e 4.º, pelos adquirentes e depositários dos produtos mencionados no mesmo dispositivo, **sujeita-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, ao meu ver, bem examinado no recente voto vencedor no Acórdão n.º 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 do 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 a pena cominada.*
>
> *Portanto, a cominação da pena in abstrato está contida na norma seja ela de caráter penal ou tributário. Quando 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 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.

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 expressão ***as mesmas penas*** *se refere a quantidade e qualidade da pena e remete o assunto à teoria da cominação absoluta ou relativa das penas. A pena se aplica, nesse caso, ao adquirente igual à 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 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 adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados, e, ainda, selados, quando sujeitos ao selo do 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 a 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, coma defende a decisão recorrida.

Tal questão já foi objeto de ação judicial (Apelação em MS n.º 105.951-RS da lavra do Eminente Ministro Relator Carlos M. Veloso, que assim 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 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 reservadas à lei (Código Tributário Nacional, art. 97, V), certo que, no particular, a Lei n.º 4.502 de 1964, anterior ao Código Tributário Nacional, já deixava expresso, no parágrafo 1.º do artigo 64, que* ***"o regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir infrações ou cominarem penalidades que não estejam autorizadas ou previstas em lei"****.*

Estou com a sentença.

Na verdade, ***o artigo 62 da Lei n.º 4.502, de 1964, não contém a cláusula inserta*** *nos artigos 169 do Decreto n.º 70.162 e 266 do Decreto n 83.263/79,* ***"inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e a correção do imposto lançado"****. Não é à toa, aliás, que vem a 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-as 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 documento 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 4502/64) 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, as 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 a exigências dos incisos I, II, IV, V, VI e VII do artigo 242;

II - não indicar, dentre os requisitos dos incisos VII, 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 a produto deve verificar se todos as elementos supramencionados constam da Nota Fiscal entregue pelo remetente, como por exemplo: se os dados cadastrais estão certos, se a operação e a produto estão descritos corretamente, se as quantidades estão de acordo com o pedido, se consta classificação fiscal e alíquota do produto, conseqüentemente, se o valor tributável está calculado a partir destes dados.

Se 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 a questione, porquanto a classificação do produtos pela 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, constando todos as dados exigidos pela legislação corretos e havendo a razoável indicação da classificação fiscal, fica a remetente com o único responsável por todos os efeitos advindos da classificação equivocada dos produtos.

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

Este entendimento está estampado no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 36, de 05 de outubro do 1995, que a seguir transcrevo:

"I - A mera solicitação, no despacho aduaneiro, de benefício fiscal incabível, bem assim a classificação tributária 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 4.º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto do 1991"

Apesar de o referido ato normativo referir-se à atividade de classificação fiscal dos produtos, em área aduaneira, guarda perfeita sintonia com a hipótese dos autos, que cuida da dispensa de punição pecuniária ao contribuinte por classificação incorreta dos produtos.

Em virtude do todo a exposto entendo ser incabível a imposição da multa de ofício contra a adquirente, dando provimento ao recurso."

Por estar de inteiro acordo com o voto transcrito, adoto-o, assinalando que no Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes a jurisprudência já foi pacificada na mesma direção.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 08 de setembro de 2008

ANELISE DAUDT PRIETO