



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. J.
C	De 05/02/1999
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

438

**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877  
  
Sessão : 17 de fevereiro de 1998  
**Recurso** : 101.383  
Recorrente : S/A MOINHOS RIO GRANDENSES  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI - MULTA** - Tipicidade: Lei nº 4.502/64, art. 62; RIPI/82, arts. 173, §§; 364, II, e 368 - Obrigação acessória do adquirente de produtos industrializados. A cláusula final do artigo 173, **caput** - "e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto" - é inovadora, vale dizer, não encontra amparo no artigo 62 da Lei nº 4.502/64. Destarte, não pode prevalecer, por isso que penalidades são reservadas à lei (CTN, art.97, V; Lei nº 4.502/64, art. 64, § 1º).  
**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: S/A MOINHOS RIO GRANDENSES.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Sinhiti Myasava.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 1998

*[Assinatura]*  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
José Cabral Garofano  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, José de Almeida Coelho, Helvio Escovedo Barcellos e João Berjas (Suplente).

cl/



**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877

**Recurso** : 101.383  
**Recorrente** : S/A MOINHOS RIO GRANDENSES

## RELATÓRIO

Nos termos da denúncia fiscal (fls. 01/03), no período de 10/11/89 a 30/06/94, a ora recorrente recebeu produtos industrializados, produzidos pelas empresas RENPAR S/A e TINTAS RENNER S/A, que foram indevidamente classificados na TIPI/88 sob o código 7310.21.0100, sujeitos à alíquota de 4%, quando o correto seria o código 7310.21.9900, que tem a alíquota de 10%. No entender da fiscalização da Fazenda Nacional a adquirente não cumpriu a obrigação prevista no *caput* do artigo 173 e seu § 3º, sujeitando-se, em consequência, à penalidade prevista no artigo 368 c/c o artigo 364, II, todos do RIPI/82.

O feito fiscal foi impugnado tempestivamente às fls.48/52.

Às fls. 64/74 foram juntadas, por cópia, a Decisão DRJ/DIPEC Nº 05/29/95 que apreciou o litígio contra TINTAS RENNER S/A e Decisão DRJ/DIPEC Nº 05/30/95, relativa à exigência levada a efeito contra RENPAR S/A .

A Decisão DIPEC 05/81/96 (fls.74/79) deu pela procedência parcial da ação fiscal, sendo que os fundamentos estão consubstanciados sob a seguinte ementa:

### *“- CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS*

*Latas de ferro ou aço, de capacidade inferior a 50 litros, fechadas por soldadura ou cravação, classificam-se no código 7310.21.9900 da TIPI/88, conforme Despacho Homologatório CST (DCM) nº 172 de 25/05/92, D.O.U. de 16/06/92, tributadas com alíquota de 10%, quando não se identifiquem como embalagem para transporte de mercadorias, nos termos do art. 5º, do RIPI/82.*

### *- OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES E DEPOSITÁRIOS*

*A inobservância do procedimento previsto no art. 173, do RIPI/82, sem as providências previstas nos parágrafos 3º e 4º do mesmo artigo, sujeita o adquirente à multa de que trata o artigo 368 do mesmo Regulamento.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 11080.011933/94-78**  
**Acórdão : 202-09.877**

*- NORMAS COMPLEMENTARES*

*A orientação reiterada da Repartição que administra o tributo constitui norma complementar da legislação tributária e sua observância afasta a imposição de penalidade (CTN, art. 100-III). ”*

Em suas razões de recurso (fls.84/95) a autuada sustenta como correta a classificação fiscal adotada pelo remetente, e, por isto, *“era incabível a comunicação a que faz referência o artigo 173, § 3º, do Regulamento do IPI...”*

É o relatório.



**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

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

Consoante o relatado, em primeiro lugar, o que se discute nos autos deste processo administrativo é a classificação fiscal do produto 'lata' de folhas de flanders, com capacidade inferior a 50 litros. No entender da Fazenda Nacional seria correto o código 7310.21.9900 com alíquota de 10%, ao passo que a autuada sustenta como correto o código 7310.21.0000, sujeito à alíquota de 4%.

Em segundo lugar, é a autuação da adquirente por ter recebido ditos produtos com erro na classificação fiscal, sendo apenas nos termos do artigo 368 c/c o artigo 364, II, uma vez que a mesma deixou de observar as normas contidas no artigo 173, §§ 3º, 4º e 5º, todos dispositivos do RIPI/82.

No que respeita à classificação fiscal do produto na TIPI/88, entendendo não merecer reparos a decisão recorrida, uma vez que bem aplicou as regras de interpretação da NBM/SH, além do que este Conselho de Contribuintes já se pronunciou sobre a matéria, decidindo que as latas de aço com capacidade inferior a 50 litros são consideradas embalagens de apresentação, que se destinam a acondicionar produtos para a venda a consumidor e não como embalagens para transporte como sustenta a apelante. Pelo emprego e características próprias, os dois produtos se diferenciam, não havendo dúvida sobre a identificação de cada embalagem e a classificação fiscal delas.

Por outro lado, quanto à apenação da adquirente por ter recebido produto industrializado com erro na classificação fiscal, entendo ser assunto que merece maior reflexão.

Há algum tempo venho sustentando neste Colegiado a posição de que não se pode apenar o adquirente do produto se o erro, ou ilícito, foi causado pelo remetente. Inclusive, classificação fiscal é tarefa exclusiva de quem dá saída aos produtos industrializados e, se divergências ocorrem, o adquirente não concorre para isto.

É bem verdade que o Regulamento determina sejam as irregularidades comunicadas ao remetente, a fim de que o adquirente exima sua responsabilidade por possíveis efeitos que venham advir da falta comunicada (artigo 173, § 3º). Contudo, tenho que este procedimento deve ser observado para outras tantas faltas que podem ocorrer na mercadoria ou



**Processo : 11080.011933/94-78**  
**Acórdão : 202-09.877**

na nota fiscal de venda, mas não se aplica à classificação fiscal de produto na TIPI e ao lançamento do imposto.

Tenho que a exata classificação fiscal de produto é a matéria mais complexa que se encontra dentro da legislação do IPI. Tanto é que este Conselho de Contribuintes, com frequência, se socorre de órgão técnico para emitir seu juízo de convencimento, uma vez que implica em questionamentos específicos e merecem audiência de especialistas em cada assunto que possa determinar o posicionamento dos produtos na Tabela.

Sabe-se que estabelecer a exata posição fiscal de produtos - conforme as regras técnicas de classificação do NBM/SH - envolve acirrados debates na esfera administrativa, chegando, em muitos casos, às últimas instâncias dos tribunais do Poder Judiciário. Isto porque, via de regra, a questão é envolvida por pequenas nuances, tanto do produto como das regras de classificação, que podem ocasionar sensíveis diferenças no código a ser adotado e isto levar o produto à tributação muito superior, se comparadas às alíquotas dos códigos sob discussão. Como é o caso presente.

Julgo que o adquirente não reúne condições técnicas para questionar a classificação fiscal de produto industrializado, assim como colocar sob dúvida a alíquota do IPI a que está submetido o produto, nos moldes definidos pela TIPI. É sensível este posicionamento quando imaginamos - só como exercício de comparação e isto é válido - um supermercado que trabalha com milhares de itens diferentes, questionar, um a um, a classificação fiscal e a correção do imposto lançado de cada produto que recebe dos fabricantes. Sem a menor dúvida, não dispõe o adquirente de pessoal tecnicamente habilitado para se pronunciar conclusivamente sobre o assunto e, por isto, colocar em dúvida os elementos constantes na nota fiscal emitida pelo remetente. Fossem outros elementos extrínsecos da nota fiscal, sem dúvida, sua conferência é de responsabilidade do adquirente, nos termos dos artigos 242 c/c o 173 do RIPI/82. Ainda mais sintomático, se pretendermos que pequenas e médias empresas discutam com seus fornecedores a exata classificação fiscal e a correção do imposto lançado, dos produtos recebidos.

Esta matéria já foi objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, como faz certo o julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 105.951-RS, em 28.09.87, quando o extinto mas não menos Egrégio Tribunal Federal de Recursos, por meio de seu ilustre Membro, o Exmo. Sr. Ministro Carlos M. Velloso, deixou suas razões de decidir lançadas no voto condutor do aresto, que ora se transcreve:

“ (...)

*‘Na forma do artigo 62 da Lei nº 4.502/64, “os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou*



Processo : 11080.011933/94-78  
Acórdão : 202-09.877

*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 bom como se estão acompanhados dos documentos dos documentos exigidos e se estes satisfizerem a todas as prescrições legais e regulamentares” - “Verificada qualquer falta” - diz o parágrafo primeiro - “os interessados, a fim de eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo, ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria”. - O desrespeito a essas regras está sancionado pelo artigo 82 do mesmo texto legal, segundo o qual, “a inobservância das prescrições do artigo 62 e seus parágrafos, pelos adquirentes e depositários ali mencionados, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao produtor pela falta apurada, considerada, porém, para efeito de fixação e graduação da penalidade, o capital registrado daqueles responsáveis”.*

*No período a que se refere o lançamento fiscal, esteve inicialmente em vigor o Decreto nº 70.162/72, cujo artigo 169 dispôs que “os fabricantes, 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 devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados, quando sujeito ao selo especial de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem as prescrições deste Regulamento, inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado.” - O artigo 269 desse regulamento manteve a vigência do Decreto nº 61.514/67 quanto às infrações e penalidades, no caso especificamente previstas pelo respectivo artigo 158 do seguinte modo: “A inobservância das prescrições do artigo 139 e parágrafos 1º a 4º pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-lo-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.”.*

*O segundo período abrangido pelo lançamento fiscal está disciplinado pelo Decreto nº 83.263/79, cujo artigo 266 repete assim o que dispunha o regulamento anterior: “ Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos*



Processo : 11080.011933/94-78  
Acórdão : 202-09.877

*tributados ou isentos, deverão examinar se estes estão devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados, quando sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se satisfazem as prescrições deste Regulamento, inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado.” - A sanção decorrente do descumprimento dessa obrigação foi estabelecida no artigo 397, na forma do qual “a inobservância das prescrições do artigo 266 e §§ 1º, 3º, 4º e 5º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.*

*O artigo 64, § 1º da Lei nº 4.502/64 - a cujos dizeres “O Regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir infrações ou cominar penalidades que não estejam autorizadas ou previstas em lei” - explicita o princípio da legalidade, que - em última análise - significa, em matéria tributária, que só a lei obriga o contribuinte, máxime para o efeito de penalizá-lo. Portanto, tudo o que, nos regulamentos citados, não estiver contemplado no artigo 62 ‘caput’ da Lei nº 4.502/64 constitui inovação vedada pelo ordenamento jurídico. Dessa natureza se reveste a cláusula final do artigo 169 do Decreto nº 70.162/72, a saber, “inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado.” , porquanto - a pretexto de regulamentar - aumentou as responsabilidades do contribuinte. Na espécie, a autuação decorreu, não de lei, mas dessa obrigação nova criada pelo regulamento, consistente em examinar a correção do imposto lançado - é só por isso a exigência fiscal está inteiramente prejudicada.*

*No período abrangido pelo Decreto 70.162/72, a notificação fiscal encerra - tal como demonstrado na petição inicial - outra impropriedade. Com efeito, aí a penalidade foi aplicada combinando-se os artigos 169 do Decreto nº 70.162/72 e o artigo 158 do Decreto nº 61.514/67 (o último por força do artigo 158 do Decreto 70.162/72, na forma acima historiada). A impropriedade está no fato de que o artigo 158 sanciona a inobservância das prescrições do artigo 139 do Decreto 61.514/67, entre as quais não está arrolada a responsabilidade pelo exame do imposto lançado, item este que - previsto no artigo 169 do Decreto 70.162/72 - motivou o lançamento fiscal. Quer dizer, a espécie é um típico exemplo do mau emprego da técnica de remissão legislativa.’*

(...)



**Processo : 11080.011933/94-78**  
**Acórdão : 202-09.877**

\*\*\*\*\*

(fls. 44/48).

*Realmente, resume-se a questão no perquerir se os Decretos 70.162/72 (art. 169) e 83.263 (art. 266) inovam a ordem jurídica, ao estabelecerem:*

(...)

***“Os fabricantes, 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 devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem as prescrições deste Regulamento, inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado.”***

(...)

\*\*\*\*\*

(fl.53).

*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, o artigo 62, caput, da Lei 4.502, de 1.964 ? 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 (CTN, art. 97, V), certo que, no particular, a Lei nº 4.502, de 1.964, anterior ao CTN, já deixava expresso, no § 1º do art. 64, que “o regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir infrações ou cominar penalidades que não estejam autorizadas ou previstas em lei.”*

*Estou com a sentença.*

*Na verdade, o artigo 62 da Lei nº 4.502, de 1.964, 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*



**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877

*advérbio inclusive, que contém idéia de inclusão de coisa outra, ou de compreensão de algo novo.*

*Vale, no particular, invocar a lição de BALEEIRO, que escreveu: “O CTN dispõe, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito do Direito Penal, infenso -- salvo opiniões isoladas -- à analogia. A máxima in dubio pro reo vale aqui também” (“Dir. Tributário Brasileiro”, Forense, 10<sup>a</sup> ed., pág. 448). Valeria lembrar, outrossim, a teoria da tipicidade de Bebing, no sentido de que o fato deve corresponder rigorosamente ao descrito na lei.” (grifos do original e destaques na transcrição).*

A matriz legal do artigo 173, §§, do RIPI/82 - dispositivos que a fiscalização da Fazenda Nacional assevera terem sido infringidos - também é o artigo 62, §§, da Lei n. 4.502/62, que tem a seguinte redação:

***“Art. 173 - Os fabricantes, 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 estes estão devidamente rotulados ou marcados e, ainda, selados, 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.”***

Sobrepondo-se, uns sobre outros, os textos do artigos 169 do Decreto n° 70.162/72, 266 do Decreto n. 83.263/79 e 173 do Decreto n° 87.981/82 (RIPI/82), na essência, têm a mesma redação, mas, se ao lado colocarmos o texto do artigo 62 da Lei n° 4.502/64, ressalta notório que os três Regulamentos do IPI inovaram em relação à lei.

Em momento algum a lei impôs ao contribuinte o ônus de examinar a exata classificação fiscal e o lançamento do imposto, pelo recebimento de produtos industrializados, sendo que por sua inobservância ou desconhecimento técnico vem a ser chamado para responder pela penalidade calculada em 100% do valor do imposto que seria devido.

Da detida leitura do aresto do Poder Judiciário, acima transcrito, fica claro o juízo do ilustre Ministro-Relator, que concluiu no sentido de que:

***“Na verdade, o artigo 62 da Lei n° 4.502, de 1.964, não contém a cláusula inserta nos artigos 169 do Decreto n° 70.162 e 266 do Decreto n° 83.263/79 -***



**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877

*‘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 mesma forma, no texto do artigo 173 do RIPI/82 incluiu-se cláusula nova que não há na lei, ao acrescentar **“e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto”**. O Decreto - que aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - não tem o condão de criar ou extinguir direitos ou obrigações para o contribuinte, competência esta exclusiva de lei - que para o caso é a Lei nº 4.502/64 - quando se trata de exigir penalidades, diferentemente das multas regulamentares que podem ser exigidas com base tão-somente no Regulamento (art. 383).

Tanto é verdade que a Lei nº 4.502/64, editada anteriormente a Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, na falta de diploma superior que dispusesse sobre princípios gerais de Direito Tributário, veio dispor em seu artigo 64, § 1º:

***“ O regulamento e os atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigações nem definir infrações ou cominar penalidades que não estejam autorizadas ou previstas em lei.”***

Assim, o artigo 173 do Regulamento, impondo ao adquirente a obrigação de examinar se os produtos e documentos recebidos estão de acordo com a classificação fiscal e o lançamento do imposto, foi além da lei, daí a impropriedade de cominar penalidade (art. 368) a quem não tinha o dever legal de adotar tais procedimentos. Justamente neste sentido veio o CTN, em seu artigo 97, delimitar o campo de atribuição exclusiva da lei; sendo que seu inciso V, primeira parte, obedece ao princípio do **nullum poena sine lege** .

Daí a necessidade de observância dos princípios gerais de direito criminal, máxime os vinculados a garantias constitucionais. Dentre eles desfruta relevância o consignado no artigo 1º do Código Penal, que atribui primado à prévia definição do crime por lei anterior.

Com efeito, aqui se discute apenação do adquirente de produtos industrializados, cujas notas fiscais emitidas pelo remetente apresentam erro na classificação fiscal dos produtos nelas descritos e, via de consequência, com alíquota diferente da devida - em prejuízo dos interesses da Fazenda Nacional. Ressalta notório que em momento algum a fiscalização acusou a remetente de não ter descrito com todos os elementos necessários à identificação das mercadorias e, ainda mais, que a mesma tenha agido dolosamente ou de má-fé ao utilizar classificação fiscal que mais a favorecia.



**Processo** : 11080.011933/94-78  
**Acórdão** : 202-09.877

A discussão ficou no plano eminentemente técnico.

Nesta linha de raciocínio, fica mais difícil ainda sustentar a acusação contra a adquirente, vez que esta em nenhum momento participou do ato de classificar os produtos na TIPI/88, conforme as normas da NBM/SH e, por mais forte razão, ser punida com aplicação da multa pecuniária prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82 - que é a mesma multa de ofício (100% do valor do tributo) disposta no artigo 4º da Lei nº 8.218/91.

Mais a mais, sobre esta matéria, em recente Sessão de 18.11.97, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF julgou o RP nº 201-0.330, do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento, como faz certo o Acórdão nº CSRF/02-0.683. O aresto restou assim ementado:

**“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.**”

Forte nas razões, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 de fevereiro de 1998

  
JOSÉ CABRAL GAROFANO