



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

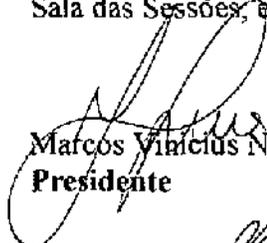
Sessão : 27 de agosto de 1997
Recurso : 99.968
Recorrente : SULFATO RIO GRANDE LTDA.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

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 SULFATO RIO GRANDE LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges (Relator), Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Oswaldo Tancredo de Oliveira. Designado o Conselheiro José Cabral Garofano para redigir o Acórdão. Ausente, o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


José Cabral Garofano
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Fernando Augusto Phebo Jr. (Suplente) e Antonio Sinhiti Myasava.

Eaa/CF/GB



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

Recurso : 99.968
Recorrente : SULFATO RIO GRANDE LTDA.

RELATÓRIO

SULFATO RIO GRANDE LTDA. recorre a este Conselho da decisão proferida pela SULFATO RIO GRANDE LTDA. que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal descrita no Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal e Quadros Demonstrativos de fls. 01/11.

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 42/45.

“O estabelecimento acima identificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir a multa de 100% prevista no artigo 364-II c/c o artigo 368, ambos do Regulamento do IPI, RIPI/82, aprovado Decreto nº. 87.981/82, no valor equivalente à 20.024,53 UFIR por infração ao disposto no artigo 173 do citado Regulamento, conforme Auto de Infração de fl. 01 e anexos.

2. Caracterizou-se a infração pelo recebimento, no período de setembro/90 a junho/94, de latas de folhas de flandres como embalagens de capacidade inferior a 50 litros, enquadrado no código 7310.21.0100, com alíquota de 4%, quando o código correto é 7310.21.9900, com alíquota de 10%, sem que tenham sido tomadas as providências previstas nos parágrafos 3º. e 4º. do artigo 173 citado, para eximir-se da responsabilidade.

3. O contribuinte apresentou, tempestivamente, sua impugnação (fls. 17/23), alegando que a fabricante-fornecedora, há mais de 20 anos, utiliza a mesma classificação fiscal com a qual concorda e entende ser a correta, porque: atende as disposições dos arts. 16 e 17 do RIPI; está em conformidade com as Notas Explicativas (NENCCA); e por orientação das autoridades da Administração Tributária.

3.1. Argüi que na TIPI/83 o produto "lata de chapa de ferro ou de com capacidade máxima de 20 litros" classificava-se no código 73.23.02.01, com alíquota de 4% e que a alteração da codificação pelo Sistema Harmonizado não



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

poderia modificar a alíquota incidente sobre este produto. Tece considerações sobre as regras gerais para interpretação do Sistema Harmonizado, concluindo que não há justificativa para a majoração da alíquota.

3.2 - Alega também que a própria Secretaria da Receita Federal orientou os contribuintes, pelo plantão fiscal instituído para este fim, no sentido de que as latas teriam como correta a classificação 7310.21.0100 na tabela do Sistema Harmonizado, conforme "tabela de harmonização" de uso interno, de equivalência dos códigos da tabela anterior com os da atual, onde se constata que a posição 73.23.02.01 foi alterada para 7310.21.0100 (fl.23) e que é óbvio que esta orientação não poderia ferir as disposições dos artigos 16 e 17 do RIPI.

3.3. - Entende ainda que, mantida a classificação adotada pela fiscalização, não pode ser exigida a alíquota de 10% em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 26/10/94, porque estaria protegido pelo disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

4. Pede, ao final, que seja declarado insubsistente o Auto de Infração e arquivado o processo."

A autoridade monocrática assim fundamentou sua decisão:

5. O Regulamento do IPI, de 1982, trata, em seu artigo 173 (artigo 62, da Lei nº. 4.502/64), das obrigações dos adquirentes e depositários, entre elas a de examinar se os produtos tributados ou isentos adquiridos "estão acompanhados dos documentos exigidos e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto e as demais prescrições deste Regulamento". Verificada qualquer irregularidade, o parágrafo 3º. do citado artigo 173, determina aos interessados que comuniquem por carta o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados de seu recebimento, ou antes do início do seu consumo ou venda, se o início se verificar em prazo menor, para o fim de exclusão de responsabilidade.

5.1. A inobservância dessas prescrições, como no caso presente, sujeita o adquirente às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, nos termos do artigo 368 do RIPI/82, que tem seu suporte legal no artigo 82 da Lei nº. 4.502/64.

6. Quanto ao fato argüido de que as fabricantes-fornecedoras utilizavam determinada classificação por período de 20 anos, não o auxilia, porque até 1º



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

de janeiro de 1989, data em que passou a vigorar a Tabela do IPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, baseada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM/SH), era correta a classificação fiscal (73.23.02.01) e alíquota adotadas para as latas de capacidade de até 20 litros.

6.1. Ocorre que a partir de 1º de janeiro de 1989 a nova Tabela passou a codificar o produto: lata de aço de capacidade inferior a 50 litros, própria para ser fechada por soldadura ou cravação, na subposição 7310.21. Distinguindo ainda, a nível de item, a lata própria para acondicionamento de mercadorias para transporte (7310.21.0100), com alíquota de 4%, e "outras" (7310.21.9900) com alíquota de 10%, até 12/07/94.

6.2. Sobre as embalagens de transporte e de apresentação trata o art. 5º do RIPI/82, de onde se conclui não serem as latas adquiridas pelo impugnante consideradas "para transporte" na definição do Regulamento, visto que se destinam a acondicionar os produtos para venda a consumidor e, em consequência, devem ser classificadas como "outras no código 7310.21.9900 da TIPI/88.

7. Não é lícito, como quer o impugnante, classificar o produto na nova TIPI com base na alíquota mais favorável, simplesmente porque, até determinada época, incidia aquela alíquota, notando-se que o Decreto nº. 97.410/88, que aprovou a TIPI atual e revogou a anterior, alterou algumas alíquotas, o que é facultado ao Poder Executivo pelo D. Lei nº. 1.199/71 e art.51, do RIPI/82.

8. Por outro lado, o Despacho Homologatório CST/DCM nº. 172 de 25/05/92, publicado no D.O.U, de 16/06/92, classificou as latas em referência no código 7310.21.9900 da TIPI/88, ao julgar recurso em processo de consulta da espécie, nada mais havendo para discutir em termos de classificação fiscal do citado produto na TIPI atual, visto que o assunto foi decidido em última instância, pelo órgão competente na esfera administrativa.

9. De outra parte, não prospera a alegação de mudança de critério jurídico, relativamente a classificação fiscal adotada pela administração, invocada pelo impugnante na forma da disposição do artigo 146 do CTN. O Auto de Infração não está introduzindo modificações nos critérios jurídicos para classificar referidas latas, mas, simplesmente, adotou a orientação de ato administrativo competente que classificou corretamente o produto em tela.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

10. Entretanto, a alegação de que a própria Administração Tributária teria orientado os contribuintes no sentido de adotar a classificação das latas no código 7310.21.0100 da TIPI/88, fato que ocasionou a autuação, merece ser considerada à luz das disposições do art.100 e seu § único do CTN, embora referida orientação tenha se evidenciado equivocada posteriormente.

10.1 - Como se observa pela cópia à fl. 41 da página 325 da listagem de correlação entre os códigos da NBM (TIPI/83) e os da NBM/SH (TIPI atual), emitida pela CIEF/DIPRO/SRF para orientar os contribuintes na passagem para os códigos da NBM/SH, a partir de 01/01/89, o código 7310.21.0100 seria correspondente ao código 73.23.02.01 da TIPI/83, que enquadrava corretamente, até então, o produto objeto da autuação.

10.2 - Conforme foi dito nos processos dos fornecedores, mencionados no item seguinte, cujos fundamentos valem para o presente em vista da correlação de causa e efeito, o fato relatado no subitem anterior, que também foi alegado por eles, foi acolhido como norma complementar da legislação tributária, estabelecida pelo CTN, art.100, inciso III, e a observância desta norma exclui a aplicação de penalidade (§ único).

10.3 - Esclareça-se, entretanto, que este tratamento excludente não se aplica aos fatos geradores ocorridos após a edição do Despacho Homologatório CST/DCM nº. 172/92, porque este ato trouxe os esclarecimentos oficiais sobre a correta classificação do produto em referência (latas de ferro ou aço para acondicionar artigos para venda a consumidor) no código 7310.21.9900 da TIPI/88 (com alíquota de 10%, até julho/94), ficando definitivamente esclarecido o assunto na esfera administrativa, conforme consta do item 8 retro.

11. Alerta-se, por oportuno, que as fornecedoras "TINTAS RENNER" e "RENPAR" sofreram autuação para exigência do imposto relativo à diferença de alíquota decorrente da classificação incorreta, nas saídas das latas após o advento do citado Despacho Homologatório nº. 172/92, tendo sido mantidas por decisão desta Delegacia, conforme cópias anexadas às fls. 30 e seguintes.

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho, com as razões de fls. 48/54, onde repete *ipsis litteris* sua petição inicial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03.06.96, a PFN apresentou contra-razões ao recurso voluntário, onde requer seja mantida integralmente a decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

Conforme relatado, trata o presente processo da exigência da multa prevista no artigo 364, inciso II, c/c o artigo 368, ambos do RPI/82.

Segundo a denúncia fiscal a ora recorrente recebeu, sem as oportunas cautelas do artigo 173 do mesmo regulamento, latas de folha-de-flandres para uso como embalagens de capacidade inferior a 50 (cinquenta) litros, com lançamento a menor do imposto, em decorrência da utilização da classificação fiscal 7310.21.0100, enquanto que o Fisco entende correta a classificação no Código NBM/SH 7310.21.9900.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte das razões de decidir do voto condutor do Acórdão nº 202-09.422, da lavra do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira:

"Preliminarmente, conforme consta do relatório, além da classificação fiscal, o litígio também diz respeito à aplicação das normas do art. 173 do RPI/82, no que se refere ao descumprimento de suas regras pelo adquirente dos produtos, cujo fato, aliás, inaugura e enseja o presente litígio.

Igualmente sobre essa matéria reiterados são os pronunciamentos desta Câmara, ainda que em decisões também divergentes, pelo que passo a reiterar, nesse ponto, nosso entendimento já expresso em outros votos, como segue.

As divergências em causa se circunscrevem: a) quanto à matéria objeto das obrigações descumpridas pelos adquirentes, que teriam sido acrescidas de outras, sem previsão legal; b) quanto à necessidade de prévia existência de ação fiscal contra o fabricante e remetente dos produtos; c) quanto à vinculação do julgador do feito relativo ao adquirente, à decisão do litígio eventualmente instaurado contra o remetente.

Passamos a examinar a questão pela ordem em que foi colocada.

Dispõe o art. 62 da Lei nº 4.502/64:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

'Art. 62. 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 se acham 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 e regulamentares.'

O § 1º obriga o interessado a comunicar à repartição (atualmente ao próprio remetente) eventuais irregularidades havidas com os produtos recebidos 'para se eximir de responsabilidade'.

Os regulamentos da Lei nº 4.502, de 1964 (Decreto nº 56.791) e de 1967 (Decreto nº 61.514) mantiveram o texto legal do citado art. 62.

Todavia, o Regulamento de 1972, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro, ao regulamentar o dispositivo legal em causa, no seu art. 169, depois de reproduzir o texto, acrescentou, na sua parte final:

'...inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado'.

Diga-se que esse acréscimo vem tendo a sua validade legal discutida e até foi objeto da tão invocada decisão judicial (Apelação em MS nº 105.951-85) da lavra do eminente Ministro Relator Carlos M. Veloso, no sentido de que a exigência regulamentar - 'inclusive quanto à exata classificação fiscal dos produtos e à correção do imposto lançado' - 'é inovadora, vale dizer, não encontra amparo no art. 62 da Lei nº 4.502/64'.

Data venia do respeitável Magistrado, a exigência regulamentar encontra pleno amparo na lei, como procuraremos demonstrar.

Assim é que, nos termos do citado art. 62, as obrigações relativas à rotulagem, marcação e ao selo de controle mais dizem respeito ao produto e são facilmente verificáveis, à vista do mesmo.

JASTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

Mas também estabelece o citado artigo a obrigação de verificar se os produtos recebidos 'estão acompanhados dos documentos exigidos' e se estes satisfazem a 'todas as prescrições legais e regulamentares'.

É sabido que, salvo raras exceções, os documentos que acompanham o produto praticamente se resumem à nota fiscal.

Pois bem. Quer a lei que o adquirente do produto verifique se esse documento satisfaz 'todas as prescrições legais e regulamentares'.

Ora, entre as prescrições estabelecidas na própria lei, em relação à nota fiscal, estão 'a classificação fiscal do produto e valor do imposto sobre ele incidente' (Lei nº 4.502/64, art. 48, inciso VII).

E, logicamente, se a lei estabelece essa prescrição, subentende-se que há de ser a classificação fiscal correta como, aliás, esclarece o regulamento, no prefalado art. 169 - 'inclusive quanto à exata classificação fiscal'.

Dai porque o regulamento em questão (e os que lhe sucederam, como o atual, este pelo art. 173), ao discriminar as obrigações do adquirente, estabelecidas no art. 62 da Lei nº 4.502, aí incluindo a classificação fiscal do produto e a correção do imposto lançado, o fez, não só cumprindo a sua finalidade de 'complementar a lei', esclarecendo a exigência em questão, como também em cumprimento ao comando legal: todas as prescrições legais e regulamentares.

Por fim, o 'acréscimo' dessa obrigação no RIPI se ajusta perfeitamente, não só no disposto no art. 99 do CTN (conteúdo e alcance dos decretos), como também no art. 64 e seu parágrafo 1º, da Lei nº 4.502/64, sobre a mesma matéria e no mesmo sentido.

Reitere-se, enfim, que o atual art. 173 do RIPI/82, caput, ao discriminar as obrigações requeridas na lei, não só exerceu a sua função de complementá-la, como, inclusive, a de se ajustar à exigência nela contida.

Vejamos, então, a multa estabelecida no art. 82 da mesma lei, pela inobservância das prescrições estabelecidas no até aqui examinado art. 62 da mesma lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

Prevê o art. 82, em questão, na sua redação primitiva:

'Art. 82. A inobservância das prescrições do art. 62 e seus parágrafos, pelos adquirentes e depositários ali mencionados, sujeitá-los-á às mesmas penas confinadas ao produtor ou remetente dos produtos pela falta apurada, considerado, porém, para efeito de graduação da penalidade, o capital registrado daqueles responsáveis.'

Advertia-se que a parte final desse dispositivo, sobre a graduação da penalidade, foi revogada com o advento do Decreto-Lei nº 34, de 1966, ao revogar o art. 84 da Lei nº 4.502, sobre o qual falaremos mais adiante.

Isto posto, temos que a expressão 'às mesmas penas cominadas ao produtor ou remetente dos produtos' deve ser entendida como às mesmas penas previstas na lei para o produtor ou remetente.

Veja-se que a denúncia fiscal contra o adquirente e de que decorrerá a aplicação ou não da multa de que trata o art. 82 se fundamenta necessariamente em uma infração cometida pelo remetente, em relação ao produto ou ao documento que o acompanha, quando não comunicado o fato pelo adquirente (art. 173, § 2º).

E, no caso, há de ser proposta pelo autor da denúncia fiscal contra o adquirente, a multa prevista na lei para a infração cometida pelo remetente.

Assim, tanto o denunciante como o julgador, na proposição ou imposição da multa ao adquirente, terão que indagar exclusivamente se houve ou não a denunciada infração cometida pelo remetente, em relação ao produto remetido ou ao documento que o acompanha.

Isso quer dizer que a apenação do adquirente ou depositário do produto independe da prévia apenação do produtor ou remetente, como vem entendendo a maioria do Conselho.

Entendimento contrário implicaria, como vem acontecendo, na existência de decisão passada em julgado, relativamente ao produtor ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73
 Acórdão : 202-09,421

remetente, pela falta apurada. Só então, à vista dessa decisão, será (ou seria) possível a penalidade ao adquirente.

Convenhamos que essa dependência limita, restringe o julgador, que, ao decidir sobre a ação fiscal instaurada contra o adquirente, se vê obrigado a adotar aquela decisão passada em julgado, em relação ao produtor ou remetente do produto.

Na verdade, o entendimento que passamos a esposar pelo presente, de que a pena aplicável é a prevista na lei para a hipótese, e não a que venha a ser aplicada ao produtor, confere ao julgador inteira independência para decidir, em relação ao adquirente, sem qualquer indagação ou condicionamento, em relação ao produtor ou remetente.

Haja ou não essa decisão contra o remetente, e mesmo haja ou não ação fiscal contra este, aplicará o julgador, ao adquirente, a seu inteiro juízo, a pena prevista na lei para a eventual infração praticada pelo produtor ou remetente.

Evidentemente que o julgador em questão, como sói acontecer, para formar sua convicção, poderá se valer dos julgados sobre a matéria e, sem dúvida, da que eventualmente tenha sido proferida em relação ao produtor (se houver).

Mas, repita-se: a esta não se acha vinculado, ou dela dependente.

Assim, concluindo a apreciação das obrigações estabelecidas no art. 62 da Lei nº 4.502/64 (atualmente regulamentado pelo art. 173 do RIFI/82), em conjugação com a respectiva multa pelo seu descumprimento, prevista no art. 82 da citada lei (regulamentado pelo art. 368 do RIFI), vale ressaltar que nem sempre é prevista para a infração eventualmente cometida pelo produtor ou remetente do produto a multa do art. 364 do RIFI (por falta de lançamento do valor total ou parcial do imposto na respectiva nota fiscal).

É certo que a denúncia referente a uma errônea classificação na nota fiscal emitida pelo remetente, em poder do adquirente, quase sempre resulta na falta de lançamento, total ou parcial, do imposto, pois o lançamento correto não estimularia a ação fiscal.

AST



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

Mas há os casos referentes à rotulagem, marcação, ou ao selo de controle, que podem implicar em penalidade diferente, não proporcional ao valor do imposto, ou até mesmo em multa regulamentar, atualmente prevista no art. 383 do RIFI/82.

Por isso é que, prevendo essa hipótese, ao tempo em que essa multa regulamentar era graduada de acordo com o capital da empresa infratora (Lei nº 4.502/64, art. 84, na redação original), o art. 82 da lei, antes transcrito, ao apenar o adquirente com essa multa regulamentar, mandava considerar a graduação da penalidade 'de acordo com o capital registrado daqueles responsáveis'. Todavia, o referido art. 84, com o advento do Decreto-Lei nº 34, de 1966, foi revogado pela alteração 24ª ao seu artigo 2º, passando então a prevalecer, no caso, a atual multa reproduzida no art. 383 do RIFI/82.

Advertia-se, também que, por força do § 2º do art. 48 da Lei nº 4.502/64, a indicação, na nota fiscal, referente à classificação do produto, 'é obrigatória apenas para o contribuinte', e a relativa ao valor do imposto 'defesa àqueles que não sejam legalmente obrigados ao seu recolhimento'.

Assim, entre outros estabelecimentos, o comerciante atacadista se acha no rol dos obrigados a emitir nota fiscal, 'na saída de produtos tributados ou isento' do seu estabelecimento (RIFI/82, art. 236, inciso I), embora nem sempre ele o faça na condição de contribuinte.

Nesse caso, não estará obrigado a indicar a classificação do produto na nota fiscal emitida, assim como lhe é vedado, no caso, o lançamento do imposto.

Logo, a nota fiscal emitida, nessa hipótese, sem as referidas indicações, não estará em infração.

Com esse entendimento, somos de parecer que os processos sobre essa matéria, instaurados contra os adquirentes de produtos, e em fase de recurso para este Conselho, devem ser submetidos a julgamento, quanto ao mérito, independentemente da existência de ação fiscal ou de decisão, quanto ao produtor ou remetente, e decididos ao inteiro juízo do julgador, exclusivamente à luz dos elementos constantes dos autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

Isto posto, temos que esse entendimento se ajusta e se aplica ao caso do recurso de que estamos tratando.”

Vencido na preliminar, que deu provimento ao recurso, ao entender inovadora a cláusula final do *caput* do artigo 173 do RIR/82, quando diz: “... e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto ...”, faz-se desnecessário o meu pronunciamento quanto ao mérito.

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997


TARÁSIO CAMPELO BORGES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73
Acórdão : 202-09.421

**VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO
RELATOR-DESIGNADO**

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

Quanto à matéria que é o núcleo da acusação fiscal neste processo administrativo - apenação da adquirente por ter recebido produto industrializado com erro na classificação fiscal - entendo ser assunto que merece 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 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, 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 as alíquotas dos códigos sob discussão. Como é o caso presente, de isento para 15%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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 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 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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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, ai 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.’

(...)

(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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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

Vale, no particular, invocar a lição de BALEIRO, 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, 10ª ed., pág. 448). Valeria lembrar, outrossim, a teoria da tipicidade de Beling, no sentido de que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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 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, concluiu no sentido de que:

"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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

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 n. 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 n. 4.502/64, editada anteriormente a Lei n. 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.

E ainda mais, a própria Administração Fazendária entende não merecer punição pecuniária aquele que incorre em erro na classificação fiscal de produtos, desde que reste comprovada a inocorrência de dolo ou má-fé. Esta asseveração é extraída do texto expresso no ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) n. 36, de 05.10.95, do Sr. Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal.

Declara a autoridade fazendária:

“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 configuram declaração inexata para efeito da multa prevista no artigo 4º da Lei n. 8.218, de 29 de agosto de 1991.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.012928/94-73

Acórdão : 202-09.421

Embora o normativo seja dirigido à atividade fiscalizadora na esfera da administração aduaneira, em essência, o fundamento contido no dispositivo retro transcrito é o mesmo daquele que se discute nos autos deste processado.

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.

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 n. 8.218/91.

O citado Ato Declaratório da COSIT declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais órgãos interessados, que não se deve exigir multa de ofício quando comprovado o erro na classificação do produto - afastada a hipótese de dolo ou má-fé - na arena da atividade aduaneira. Ora, tanto na esfera da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI como na da legislação do Imposto de Importação - II, o ato de classificar produtos em consonância com as normas da NBM/SH é um só, ainda que para exigência de tributos diferentes.

Em suma, se releva o erro na classificação fiscal do produto cometido pelo importador, não há como se exigir multa de ofício do adquirente de produtos industrializados, por erro cometido pelo industrial remetente; sendo que este, se for o caso, é o único responsável por todos os efeitos advindos do procedimento incorreto a que deu causa.

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

Sala das Sessões, em 27 de agosto de 1997


JOSE CABRAL GAROFANO