

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D. 08 / 11 / 2000
C	 Rubrica



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

235

**Processo** : 11080.013202/94-01  
**Acórdão** : 203-06.786

**Sessão** : 12 de setembro de 2000  
**Recurso** : 100.002  
**Recorrente** : TINTAS RENNER S/A  
**Recorrida** : DRJ em Porto Alegre - RS

**IPI – RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE** – Incabível o lançamento de multa de ofício contra o adquirente por erro de 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, isto é, não tem amparo na Lei nº 4.502/64. (Código Tributário Nacional, art. 97, V; Lei nº 4.502/64, art. 64, § 1º). **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos e recurso interposto por: TINTAS RENNER S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, a Conselheira Lina Maria Vieira.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Antonio Lisboa Cardoso (Suplente), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Renato Scalco Isquierdo, Mauro Wasilewski, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Daniel Correa Homem de Carvalho.  
Imp/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 11080.013202/94-01  
**Acórdão** : 203-06.786

**Recurso** : 100.002  
**Recorrente** : TINTAS RENNER S/A

RELATÓRIO

Transcrevo o relatório de fls. 92/94:

“TINTAS RENNERS S/A, nos autos qualificada, foi autuada (Doc. de fls. 01/02) em 105.330,40 UFIR por recebimento de produtos com lançamento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas respectivas notas fiscais, em decorrência da utilização de classificação fiscal incorreta, por parte da empresa fornecedora.

Caracteriza-se a infração pelo recebimento, no período de jul/93 a fev/94, de latas de folha de flandres destinadas a embalagens, de capacidade inferior a 50 litros, enquadradas no código 7310.21.0100, com alíquota de 4%, quando o código tarifário correto é 7310.21.9900, com alíquota de 10%, sem que a autuada tivesse tomado as providências legais cabíveis para eximir-se da responsabilidade.

Funda-se, pois, o auto de infração no descumprimento dos artigos 173, parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º, 368 e 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), penalidades previstas nos artigos, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Impugnando tempestivamente o feito (Doc. de fls. 28/55), a autuada pede a insubsistência da autuação alegando, em suma, que:

- a infração foi capitulada em dispositivos regulamentares sem indicar os dispositivos de lei”, ferindo assim “o princípio constitucional da legalidade e o princípio da tipicidade” previsto no art. 97 do Código Tributário Nacional;
- é impossível a alteração de alíquotas de tributo pelo poder executivo através de decreto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

- as fabricantes fornecedoras utilizavam há mais de 20 anos a citada classificação fiscal, com a qual concorda a impugnante por atender às disposições dos art. 16 e 17 do RIPI;
- até a entrada em vigor do Sistema Harmonizado, a classificação da mercadoria lata de folhas de flandres era 73.23.02.01, com alíquota de 4% para o IPI, e, após sua vigência, não poderia ser alterada esta alíquota;
- a Secretaria da Receita Federal orientou os contribuintes pelo plantão fiscal no sentido de que a posição 73.23.02.01 foi harmonizada para 7310.21.01.0100, cuja alíquota para o IPI era de 4%;
- se mantido o entendimento da fiscalização, a classificação da mercadoria em tela na posição 7310.21.9900, a alíquota de 10% não pode ser exigida para fatos geradores anteriores a 28/12/94, porque estaria ferindo o disposto no art. 146 do CTN.

A autoridade julgadora de primeira instância, considerando que o Despacho Homologatório CST/DCM nº 172/92 traz esclarecimentos oficiais sobre a correta classificação do produto em referência no código 73.21.9900 da TIPI/88 (com alíquota de 10%) e que os outros argumentos do sujeito passivo não possuem força legal para infirmar o feito, julga, às fls. 68/73, procedente a ação fiscal, em decisão assim ementada:

**“CLASSIFICAÇÃO 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 28-05-1992 (DOU de 16-06-1992), tributadas com alíquota de 10%, quando não se identifiquem como embalagem para transporte de mercadorias (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** : 11080.013202/94-01  
**Acórdão** : 203-06.786

**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). Retificada, no entanto, em decisão definitiva pelo órgão competente e amplamente divulgada, desconsidera-se a orientação anterior.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Aplica-se aos processos decorrentes/reflexivos, pela relação de causa e efeito, o decidido no processo matriz.

**ACÇÃO FISCAL PROCEDENTE.”**

Inconformada com a decisão supra às fls. 62/65, a autuada interpõe, tempestivamente, recurso voluntário dirigido a este Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando as razões utilizadas na impugnação.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões (Doc. de fls. 79/85), manifestando-se pela manutenção integral da decisão singular.”

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, na sessão plenária de 19/03/97, apreciou o recurso voluntário da contribuinte e converteu o seu julgamento em diligência para que a repartição de origem informe sobre a existência de decisão definitiva em processo fiscal movido contra a remetente dos produtos adquiridos pela recorrente (doc. fls. 91/95).

Em resposta à diligência solicitada, foi anexado aos autos o documento de fls. 99.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Este assunto já foi discutido e pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que considera ser 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, visto que a cláusula final do artigo 173 do RIPI/82 não tem amparo na Lei nº 4.502/64.

Nesse sentido, adoto as razões do voto da lavra do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, proferido no Processo nº 0680.007831/90-20, Recurso nº RP/201-0.330, Acórdão nº CSRF/02-0.683, que a seguir transcrevo:

“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 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, comerciante 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

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 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 "as mesmas penas cominada" (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 noto 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

Dai 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 a teoria da cominação absoluta ou relativa das penas. A pena se aplica, nesse caso, ao adquirente igual a 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 de controle bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estão de acordo com a classificação fiscal, o lançamento do imposto e a 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01

Acórdão : 203-06.786

Tal questão já foi objeto de ação judicial (Apelação em MS nº 105.951-RS) da lavra do Eminentíssimo 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 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 reservadas 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 parágrafo 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 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 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

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 satisfazer a exigências dos inciso I, II, IV, V, VI e VII do artigo 242;
- II - não indica, dentre os requisitos dos incisos VII, X, XI e XII do artigo 242, s elementos necesosários 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)

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

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

Se o bem descrito na nota permite, por um critério racional, seu enquadramento nas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados indicadas na nota fiscal, não há como se exigir que o adquirente o questione, porquanto a classificação de produtos 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, 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 assim, que a própria Administração Fazendária reconheceu a complexidade da classificação fiscal de produtos, pois, em caso análogo, determinou a não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.013202/94-01  
Acórdão : 203-06.786

aplicação de 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 nº 36, de 05 de outubro de 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 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 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 pusessem 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 penação ao adquirente.

Pelo exposto voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO