



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13702.000898/96-94
SESSÃO DE : 12 de abril de 2000
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239
RECURSO Nº : 120.052
RECORRENTE : CASA DA MOEDA DO BRASIL
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

"BILHETE MAGNETIZADO" PARA UTILIZAÇÃO EM SISTEMA DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO.

O "bilhete magnetizado" objeto do litígio, produzido pela Casa da Moeda do Brasil, classifica-se na posição 85.24 da TIPI/88, por ser a tarja magnética o elemento que lhe dá a característica essencial. Exigível a diferença do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando do erro de classificação resulta recolhimento a menor. Incabível a aplicação da penalidade.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a penalidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes, Luis Antonio Flora e Hélio Fernando Rodrigues Silva que davam provimento integral.

Brasília-DF, em 12 de abril de 2000


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Relatora

24 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO, FRANCISCO SÉRGIO NALINI e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR. Esteve presente o Advogado Dr. SÉRGIO LUIZ CHAVES ZECKWOLY OAB/RJ 72694.

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239
RECORRENTE : CASA DA MOEDA DO BRASIL
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RELATÓRIO

Contra a empresa CASA DA MOEDA DO BRASIL foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/72, cuja descrição dos fatos, sinteticamente, é a seguinte:

- a empresa industrializa e dá saída a produto que denomina "bilhete magnetizado", que consiste em uma tarja magnética, gravada com códigos numéricos específicos e aposta sobre papel cartolina (em que há dizeres impressos), cuja função é liberar o mecanismo de roletas e catracas (para acesso a áreas de embarque em trens, ônibus, etc.) através da introdução da mencionada tarja na unidade leitora da roleta, classificando-o no código tarifário 4911.99.0400 da TIPI/88, cuja alíquota encontra-se reduzida a zero.
- A posição 4911 admite apenas "outros impressos", sendo que as notas explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) denominam "impresso" ao produto resultante tão-somente de processos de impressão manuais e mecânicos, de fotografia direta, de fotocópia, de termocópia, de datilografia e de reprodução controlada por computador - o que não inclui a gravação magnética.
- A nota complementar 1 do Capítulo 49 da TIPI/88 determina sejam excluídos da posição 4911 os produtos "cujos dizeres impressos tenham apenas caráter acessório em face de seu emprego normal, ou seja, quando esses dizeres não lhes modifiquem a finalidade....."
- No caso, o elemento essencial do produto é a tarja magnética, devendo o mesmo, em função da regra geral 3b para interpretação do Sistema Harmonizado, classificar-se no código da referida tarja.
- A própria NESH, em seu Capítulo 85, inclui na posição 8523 os "suportes para gravação magnética constituídos ... por... fitas, tiras ou filmes" que "podem servir também para a gravação de

Em Cl

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

todos os fenômenos além do som” e “de suporte.... para os dados que abrem fechaduras magnéticas.....”

- Quando gravados - caso dos bilhetes em tela - tais suportes classificam-se na posição 8524 da TIPI/88, mais precisamente nos códigos 8524.21.9900 ou 8524.22.9900, conforme as dimensões da tarja, ambos tributados a 15%.
- Houve, assim, insuficiência de lançamento de I.P.I. nas notas-fiscais, no montante de 15% do valor faturado, por inobservância das disposições das regras gerais 1 e 3b para interpretação do Sistema Harmonizado e dos artigos 15, 16 e 17 do RIPI/82.
- Cabível a aplicação da multa prevista no art. 364, inciso II, do citado Regulamento, face à insuficiência de recolhimento constatada.

O Enquadramento Legal indicado foi: artigos 55, I, “b” e II, “c”, 107, II, c/c artigos 15, 16 e 17,62; 112, IV e 59, todos do RIPI aprovado pelo Decreto 87.981/82.

O crédito tributário apurado foi de 4.030.174,31 UFIRs, correspondente ao IPI, juros de mora e multa prevista no art. 364, II, do RIPI.

O Contribuinte tomou ciência do Termo de Encerramento da Ação Fiscal no próprio Termo, em 27/11/96 (fls. 204).

Com guarda de prazo, representada por seu contador, a empresa apresentou impugnação ao Auto lavrado (fls. 106/107), pelas razões que expôs:

- 1) O “bilhete magnético” corresponde ao produto resultante do processo de impressão, em papel cartolina, no sistema Off-Set ou Tipografia, para os textos e motivos, e de impressão no sistema de Rotogravura de tinta magnetizável à base de óxido de ferro e pigmento, para a chamada “tarja magnética”, formando assim um impresso harmônico de logotipo, dizeres e estampagem de listra magnetizável.
- 2) O produto percorre todo o processo de fabricação de impressão gráfica, justificando, dessa maneira, a sua classificação na posição 4911.99.0400, eis tratar-se de bilhete para estrada de ferro.

EMER

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

- 3) A gravação de códigos numéricos específicos não necessariamente fica adstrita ao processo de impressão, podendo ser realizada pelo adquirente através de equipamento próprio para tal.
- 4) A regra geral 3b para interpretação do Sistema Harmonizado determina que o produto deverá ser classificado pela matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial, quando não for possível efetuar a sua classificação pela aplicação da regra 3a, que trata do produto que poderá ser classificado em duas ou mais posições, o que não é o caso do bilhete, pois o mesmo é resultante de um processo de impressão totalmente gráfico, impresso através de papel cartolina e tinta magnetizável, encontrando-se nominalmente citado dentro do Capítulo 49, que dispõe sobre os produtos resultantes das indústrias gráficas, especificamente na posição 4911.99.0400, referindo-se aos bilhetes de cinema, teatro, estrada de ferro, etc.
- 5) O Capítulo 85 da NESH refere-se a máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes, aparelhos de gravação ou de produção de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios.
- 6) As posições 8523 e 8524 dispõem sobre discos, fitas magnéticas e suportes para gravação de som ou de gravações semelhantes.
- 7) O Capítulo 85 da NESH e as posições 8523 e 8524 em nenhuma das suas descrições enquadram o bilhete magnético de transporte, pois este corresponde tão-somente a um impresso composto à base de papel e tinta.
- 8) Nenhum dos dispositivos legais citados no Auto de Infração foi infringido, pelo que se requer o cancelamento da exigência.

O Delegado da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro julgou o lançamento parcialmente procedente, em Decisão/DRJ/RJ/SEPIN/ nº 026/97, cuja Ementa apresenta o seguinte teor:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - EXIGÍVEL A DIFERENÇA DO IMPOSTO APURADO QUANDO DO ERRO DE CLASSIFICAÇÃO RESULTA AUMENTO DE ALÍQUOTA.

EWCA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

MULTA - ABRANDAMENTO: LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE - A LEI APLICA-SE A ATO OU FATO PRETÉRITO, QUANDO LHE COMINE PENALIDADE MENOS SEVERA QUE A PREVISTA NA LEI VIGENTE AO TEMPO DE SUA PRÁTICA (ART. 106, II, "c", DA LEI Nº 5.172/66 - CTN.)

Cientificada por via postal (AR às fls. 153), a autuada interpôs recurso tempestivo a este Terceiro Conselho de Contribuintes, argumentando, basicamente, que:

- 1) Os bilhetes impressos na CMB prestam-se única e exclusivamente ao sistema de transporte ferroviário de massa, diferentemente daqueles chamados de "cartões magnéticos", que se utilizam de outro equipamento e da adoção do Sistema ISO, prestando-se, conseqüentemente, para outro fim.
- 2) Trata-se de um "PRODUTO DA INDÚSTRIA GRÁFICA", eis contidos todos os elementos que lhe dão causa, destinado especificamente ao uso no "SISTEMA DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE MASSA". Ressalte-se que o item 6 das Notas da posição 49.11 cita, especificamente, "os bilhetes de cinema, teatro, concerto, transportes ferroviários, etc.", sendo que o Capítulo 49 trata de "Produtos das indústrias gráficas".
- 3) A CMB procedeu à classificação fiscal do produto "Bilhete Magnetizado" com base em tácito e metucioso exame literal/gramatical da vontade do legislador. Este procedimento é sustentado pelas lições de juristas como Yoshiaki Ichihara, Silvio Rodrigues e Geraldo Ataliba, quando tratam da interpretação literal/gramatical da regra jurídica (transcreve algumas citações às fls. 155/156).
- 4) A alegação do fiscal autuante de que o "bilhete magnetizado" consiste em uma tarja magnética cuja função é liberar o mecanismo de roletas e catracas é tendenciosa. Na realidade, o "bilhete magnetizado" corresponde ao produto resultante do processo de impressão de tintas, em papel cartolina, nos sistemas off-set, tipográfico e de rotogravura, formando assim um impresso harmônico, cuja função é a utilização, pelo usuário, do sistema de transporte de massa.
- 5) Também é tendenciosa a alegação daquele servidor de que "As notas explicativas do Sistema Harmonizado..... denominam

euca

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

“impresso” ao produto resultante tão somente de processos de impressão manuais e mecânicos, de fotografia direta, de fotocópia, de termocópia, de datilografia e de reprodução controlada por computador - o que não inclui a gravação magnética”.

Isto porque a Nota 2 esclarece que “Na acepção do Capítulo 49, o termo impresso significa também reproduzido mediante duplicador, obtido por processo comandado por computador, por estampagem, fotografia, fotocópia, termocópia ou datilografia”.

Como se constata, a intenção da autoridade fiscal, ao utilizar o termo “tão-somente” é limitadora e restritiva, enquanto a intenção do legislador ao se utilizar do termo “também” é ampla e abrangente.

- 6) Outra alegação tendenciosa é “É evidente que, face ao emprego a que se destina, o elemento essencial do produto - como descrito no item 1 - é a tarja magnética, devendo o bilhete, em função da regra geral 3b, classificar-se no código da referida tarja”.

Nos termos das Regras gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, a Regra Geral 3b só se aplica “quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2b”, o que não é o caso, haja vista que o artigo “Bilhete para Estrada de Ferro” encontra-se nominalmente citado na posição 4911.99.0400.

- 7) Ainda inconsistente e tendenciosa é a alegação “Note-se, ainda, que o código 4911.99.0400 que inclui bilhetes para utilização em cinemas, teatros, estrada de ferro e etc. com alíquota reduzida a zero, trata de bilhetes que têm a finalidade de liberar o acesso ao recinto para o usuário do serviço, sem interagir com máquina que exija leitura por processo eletromagnético, utilizando-se apenas de bilheteiros para o controle e recolhimento dos mesmos, estando também o bilhete em tela, com o seu processo produtivo, mais ajustado aos moldes do Capítulo 85”.

Na verdade, a finalidade dos bilhetes para utilização em cinemas, teatros, estradas de ferro, é assegurar ao detentor do mesmo o direito a assistir uma projeção cinematográfica, ou um espetáculo teatral, ou uma viagem de trem.

O fato de a modernização tecnológica ter passado a se valer de máquinas, em detrimento ao uso da mão-de-obra, é amplamente conhecido e divulgado.

EULIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

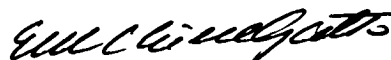
Nesse contexto, irrelevante para a questão o confronto do homem x máquina, pois estes são meios, e não fins.

A rigor, ninguém fabrica bilhete para que este seja entregue ao bilheteiro ou preste-se ao acionamento de uma roleta.

- 8) E, ainda, a constituição física do chamado “Bilhete Magnetizado” não lhe modifica sua função essencial, qual seja, uso do sistema de transporte ferroviário de massa.
- 9) Comprovado está que o “Bilhete Magnetizado” percorre todo o processo produtivo característico e intrínseco à INDÚSTRIA GRÁFICA, contendo todos os elementos necessários e essenciais a sua definição como “IMPRESSO”, prestando-se única e exclusivamente à função de autorizar o uso do Sistema de Transporte Ferroviário de Massa, devendo continuar classificado na posição 4911.99.0400 - “Bilhetes de Trens”,
- 10) Socorre-se, ademais, a Recorrente, do Princípio da Seletividade do IPI (art. 153, § 3º, item I, CFB), eis tratar-se de um produto cuja função não é outra senão a de autorizar o uso do Sistema de Transporte Ferroviário de Massa.
- 11) Nos termos do art. 98 do RIPI, invoca, por derradeiro, o direito ao crédito dos insumos utilizados, para dedução ao imposto lançado de ofício, caso não seja acolhido o presente recurso.
- 12) Requer, finalizando, o cancelamento do Auto de Infração.

Nos termos do disposto na Portaria MF nº 189/97, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 172/174 dos autos, pleiteando a manutenção da Decisão de primeiro grau.

É o relatório.



RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

VOTO

O processo de que se trata, no mérito, versa apenas sobre uma matéria, qual seja, a correta classificação tarifária da mercadoria descrita como “bilhete magnético”, seja no código tarifário 4911.99.0400 da TIPI/88, como pretende a Recorrente, ou na posição 8524, como quer o Fisco.

A posição 85.23 abriga os “Suportes preparados para gravação de som ou para gravações semelhantes, não gravados, exceto os produtos do capítulo 37”. A posição 85.24, por sua vez, acolhe os “Discos, fitas e outros suportes para gravações semelhantes, gravados, incluídos os moldes e matrizes galvânicos para fabricação de discos, com exclusão dos produtos do Capítulo 37”. Vemos, assim, que a única distinção entre as duas citadas posições é, basicamente, serem os produtos gravados ou não gravados.

A posição 49.11 agasalha “Outros impressos, incluídas as estampas, gravuras e fotografias”.

Considerando-se o “bilhete” em si mesmo, nenhuma controvérsia haveria sobre o assunto. As dúvidas surgem por ser ele, no caso, “magnético”.

Assim, se o “bilhete” fosse um bilhete simples, produto das indústrias gráficas, apresentando apenas as características essenciais de impressos, o mesmo estaria perfeitamente abrigado na posição 49.11. As NESH são claras quando determinam que tal posição abrange, também, “..... os bilhetes de cinema, teatro, concertos, transportes ferroviários, etc . ..”.

Contudo, o “bilhete” objeto do litígio, mesmo correspondendo ao produto resultante do processo de impressão, em papel cartolina, apresenta uma película (tarja) magnética para a gravação de dados, possibilitando sua utilização em controles eletrônicos, o que o diferencia do “bilhete” do Capítulo 49.

No caso, portanto, o mesmo, por estar gravado deve ser classificado na posição 85.24, nos termos do determinado pelo item nº 4 da posição 85.23 que, como por nós já salientado, apenas difere da 1ª pela característica “gravação/não gravação”.

Diz o texto do item nº 4 da posição 85.23, *in verbis*:

“ A presente posição compreende, especificamente:

.....
Guilherme

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

4) Os suportes para gravação magnética, constituídos quer por discos ou cartões (de plástico ou papel), quer por fitas, tiras ou filmes (de plástico ou metal), quer, ainda, por fios metálicos; todos estes suportes são magnéticos ou foram magnetizados por revestimento com verniz contendo, em dispersão, um pó magnético, ou por depósito eletrolítico de uma camada ferromagnética (no caso dos fios metálicos).

(Os “sublinhados” são da Relatora)

Argumenta, ainda, a Recorrente, em sua defesa, que a CMB procedeu à classificação fiscal do produto “bilhete magnetizado” com base em tácito e metuculoso exame literal/ gramatical da vontade do legislador, procedimento este sustentado por renomados juristas, quando tratam da interpretação literal/ gramatical das regras jurídicas.

Contudo, tal interpretação, por si só, pode não espelhar a real vontade do legislador. É evidente que a legislação tributária não pode alcançar e detalhar todos os casos que pretenda regular, surgindo, assim, o trabalho do hermeneuta, nos casos de indagação se um determinado acontecimento concreto é ou não enquadrável numa disposição legal.

A recomendação à pura interpretação literal, para outros doutos juristas, é bastante criticável, como nos ensina José Washington Coelho (“Código Tributário Nacional Interpretado- Edições Correio da Manhã - RJ - 1968), segundo o qual “a distinção entre interpretação literal ou gramatical e lógica está superada. A interpretação.... não se fraciona. É uma só. Instrumenta-se variadamente, socorrendo-se de elementos gramaticais ou lógicos, sociológicos, históricos, etc. O processo literal tem suas fronteiras delimitadas pela letra da lei. É a escravização à palavra, que é mau veículo do pensamento. A interpretação literal está relegada a plano secundário.”

Expõe o saudoso Professor Fábio Fanucchi, em seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro”- Editora Resenha Tributária- 11ª a Tiragem da 4ª Edição: “Este tipo de interpretação, dissociado defeituosamente dos outros elementos de convencimento a que possa recorrer o intérprete, é utilizável apenas nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias.....”.

Vê-se, em decorrência, que a interpretação puramente literal nem sempre é a adequada.

EMULA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.052
ACÓRDÃO Nº : 302-34.239

No processo em análise, é inquestionável que deve ser identificada, para que bem se classifique a mercadoria, qual é a função essencial da “tarja magnética”.

Está claro que o elemento do produto que permite ao usuário acessar o sistema de transporte ferroviário de massa de que se trata é a tarja magnética. Ou seja, se não houvesse a tarja, aquele sistema não poderia ser utilizado, embora outros tipos de trens de estrada de ferro aceitem bilhetes simples, para que seu acesso seja liberado.

Assim, não há como aceitar a classificação pretendida pela ora Recorrente.

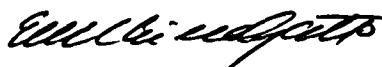
Trata-se, na verdade, de um “bilhete magnético” cujo elemento essencial é a tarja magnética, devendo o mesmo, em função da Regra 3b para Interpretação do Sistema Harmonizado, classificar-se no código da referida tarja.

Contudo, considero que a multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI, não é aplicável à espécie.

Trata-se, aqui, de classificação fiscal errônea, não tendo sido comprovado comportamento fraudulento por parte do contribuinte. Embora o lançamento do imposto tenha sido a menor, não se caracterizou má-fé. Fundamento-me, quanto a esta matéria, no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 10/97.

Ratificando, ademais, os fundamentos da Decisão recorrida quanto à exigência do IPI, conheço do recurso, por tempestivo, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial, excluindo do crédito tributário a penalidade aplicada.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 2000



ELIZABETH EMÍLO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
2ª CÂMARA


Processo nº: 13702.000898/96-94
Recurso nº : 120.052

TERMO DE INTIMAÇÃO

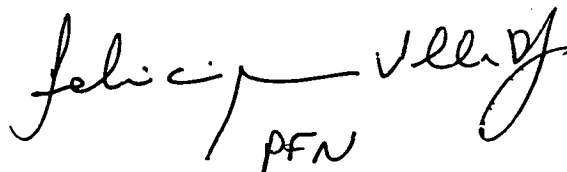
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.239.

Brasília-DF, 21/06/2000

MF - 3.º Conselho de Contribuintes


Henrique Prado Megda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 24.10.00


PFN