



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA


PROCESSO Nº : 13805.003395/96-02
SESSÃO DE : 19 de outubro de 1999
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174
RECURSO Nº : 119.764
RECORRENTE : AGAPRINT INFORMÁTICA LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - FORMULÁRIO CONTÍNUO - O formulário contínuo com dizeres impressos classifica-se na posição 4820.40.0101, ainda que tais dizeres estejam impressos em parte do formulário que, apesar de destacável, é parte essencial para caracterização do produto como tal.
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 19 de outubro de 1999


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

15 DEZ 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI e SÉRGIO SILVEIRA MELO.

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174
RECORRENTE : AGAPRINT INFORMÁTICA LTDA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Por força no determinado no Memo DIFIS/SRRF/8ª RF, a Agência da Receita Federal de Vila Mariana em São Paulo, procedeu fiscalização na Recorrente com o fim de verificar a correta classificação fiscal dos produtos por ela industrializados e comercializados.

Conforme consta do Termo de Verificação de fls. 1.110 a 1.112, a fiscalização apontou algumas irregularidades nos enquadramentos de alguns dos produtos gráficos industrializados e comercializados pela Recorrente, tais como formulários contínuos de finalidade específica, cujos dizeres não tenham caráter acessório, a Recorrente ao invés de classificar no Capítulo 49 da TIPI, conforme Nota Complementar 1 do Capítulo 49 c/c Nota 11 do capítulo 48. Tais equívocos, contudo, não resultaram diferenças no recolhimento de tributos, em especial do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, uma vez que qualquer que fosse a classificação adotada, a alíquota para tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI está estipulada em zero por cento.

Ocorre, no entanto que a fiscalização, ao examinar a classificação fiscal adotada pela empresa para a saída de formulários contínuos, especificamente da posição 4820.40, entendeu que não houvera o cumprimento das regras de interpretação e apontando incorreção na adoção da subposição fiscal desse produto.

A Recorrente ao adotar a posição tarifária 4820.40.0101 entendera que o produto tratava-se de “formulário em blocos tipo “manifold”, próprios para serem utilizados em impressora de máquina de processamento de dados (formulários contínuos), com dizeres impressos” vez que à margem de cada folha fazia constar dizeres impressos.

A Fiscalização, por sua vez, ao lavrar o Termo de Verificação, firmou sua posição no sentido de que “os formulários contínuos em branco, isto é, aqueles sem dizeres impressos ou com dizeres impressos apenas identificadores do fabricante, são tributados no código 4820.40.0199 à alíquota de 12%”. Para corroborar com sua conclusão a autoridade fiscalizadora, alega que “o entendimento esposado por alguns, de que o tributo do código 4820.40.0199 é devido apenas sobre os formulários totalmente em branco, não alcançando aqueles que contenham

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

quaisquer dizeres impressos, tais como nome, iniciais, marca fabril, telefone ou endereço do fabricante, é incoerente, uma vez que tais dizeres são de indicação obrigatória, conforme artigos 124 e seguintes do RIPI.

Diante do constatado a autoridade fiscalizadora procedeu ao lançamento do crédito tributário instrumentalizado pelo Auto de Infração e demonstrativos anexos de fls. 1.113 a 1.177, relativamente às saídas dos produtos, sem a correta tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, no período de jan/91 a nov/95, com base nos artigos 55, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c"; 107, inciso II, c/c 15, 16 e 17, 62; 112, inciso IV e 59, todos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982.

A penalidade aplicada foi multa de 100% do tributo devido, com fundamento no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 e os juros de mora aplicados em conformidade com a legislação colacionada às fls. 1.155.

Devidamente notificada do lançamento (fls. 1.170), em 11/04/96, a Recorrente apresentou tempestiva impugnação, em 10/05/96 alegando em síntese que:

- I- por se tratarem de formulários contínuos para uso em impressoras de máquinas de processamento de dados, dotados de tiras laterais perfuradas para tracionamento do papel durante a impressão, separadas por linhas picotadas para eventual destaque posterior, os produtos em questão, classificam-se na posição 4820.40.0101 cuja alíquota é zero para tributação do IPI;
- II- não cabe razão à fiscalização, que desrespeitando as regras do sistema harmonizado e agindo com discricionariedade, impôs uma classificação mais genérica em detrimento da mais específica, adotando como correta a posição 4820.40.0199 incidindo sobre o imposto alíquota de 12%;
- III- partindo desta premissa, podem se verificar outras irregularidades cometidas pela fiscalização, quando não admite a interpretação contida na NC-49-1, do Decreto 89.241/83 e a substitui por uma interpretação própria, ainda que contrária à jurisprudência dominante e contrária à própria Receita Federal, que adota uma posição conflitante a do auto quando da orientação procedimental de exportação desse produto;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

- IV- que a interpretação adotada pela fiscalização contrária a interpretação oficial do Departamento de Nomenclatura e Classificação – DNC, da Coordenação do Sistema de Tributação, que em Informação CST (DNC) nº 460, de 08/09/1988, concluiu que não há, na TIPI, nenhuma definição do que seja “Impresso Personalizado” e interpretando a NC (49 –1) da TIPI, informa que “a única exigência para enquadramento no referido código (48.18.07.01) é que contenham dizeres impressos de qualquer natureza, de caráter acessório, como iniciais, nomes, brasões, marcas de fábrica, razão social, etc.”
- V- o auto fundamenta-se em conceitos infralegais para distinguir impressos personalizados de impressos padronizados, fato esse estranho à relação jurídica tributária;
- VI- o auto de infração é nulo, devido aos vícios formais que cerceiam a defesa da impugnante, pois não fez constar a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, na forma do art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72;

Contestando a forma pela qual foi calculada a penalidade, requer a improcedência do lançamento.

Apresentada impugnação de fls. 1179/1225 o processo foi encaminhado a DRF de Julgamento em São Paulo que julgou procedente o lançamento, cuja decisão prolatou que :

- I- a distinção do produto deve ser realizada conforme qualidades específicas ante a ausência destas a classificação a ser adotada é a do sub-item genérico ou do sub item situado em último lugar na ordem numérica;
- II- o formulário contínuo deve ser classificado no código 4820.40.0101 (com dizeres impressos) e nas demais hipóteses 4820.40.0199 situado em último lugar na ordem numérica;
- III- o autuante não desrespeitou as normas de classificação , nem as regras do RGSB e tão pouco os “dizeres” de caráter acessórios impressos como alegado, firmando que, o alegado pela autuada, trata-se de impressão que se opõe pela qualidade dos dizeres exemplificados na Nota Complementar –NC do capítulo 49, item 1b, e nas Notas do capítulo 48, item 11;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

- IV- a autuada perpetrou erro na classificação fiscal e alíquota acarretando falta de lançamento do IPI, sendo irrelevante no entanto os termos da lavratura distinguindo “impressos personalizados” e “impressos padronizados”, como também a inclusão da marca do fabricante entre os dados previstos no art. 124 do RIPI/82;
- V- O produto em questão deve ser classificado no código 4820.0199 e tributado a alíquota de 12% e ressalta-se que as decisões judiciais devem produzir efeitos entre as partes interessadas não constituindo meio concludente a Súmula 143 do Tribunal Federal de Recursos .
- VI- a informação CST-DNC nº 460/88 não é orientação oficial, mas sim simples comunicação e que a decisão da DRF –Varginha não forma jurisprudência por ser singular, entende que “oficiais” são as Instruções Normativas, Portarias, Despachos do Secretário da Receita Federal, Pareceres Normativos e particularmente as decisões dadas em processo de consulta conforme Decreto-lei nº 2.227/85.
- VII- não ocorreu cerceamento de defesa como alegado, visto que a disposição legal infringida e as penalidades aplicadas estão enunciados nos autos fls. 1175/1176, 1154/1155.
- VIII- não houve lançamento por iniciativa do sujeito passivo, do valor do imposto na Nota Fiscal, nem o pagamento do mesmo antes da fiscalização e sequer a compensação dos débitos; cabendo na falta do lançamento do imposto pelo sujeito passivo a multa referente a 100%, na forma do art. 364 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82;
- XI- é infundada também a impugnação em seu item XI fls. 1094 pois o correto é considerar o valor não lançado na Nota Fiscal;

Intimada da decisão singular, em 11/01/97, conforme comprova o formulário “Aviso de Recebimento” dos correios, a Recorrente instrumentalizou competente e tempestivo Recurso Voluntário de fls. 1259/1280, para obter declaração de insubsistência do Auto lavrado e inexigibilidade da multa imposta, confirmando o que já havia aduzido na impugnação e acrescentando que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

- I- a decisão singular contém vícios formais e extrapolou a fundamentação do auto de infração e as alegações da defesa, inovando a matéria, o que caracteriza cerceamento de defesa;
- II- tanto a fiscalização como a decisão singular cometeram os mesmos erros agindo com discricionariedade e onerando o contribuinte com imposições não descritas na lei;
- III- houve contradição e flagrante desrespeito ao art. 359 da RIPI não podendo o contribuinte ser penalizado enquanto respalda-se em ato formal de órgão competente para dirimir dúvidas concernentes a classificação fiscal;
- IV- após reafirmar todos os pontos indagados em sua impugnação e contestar a decisão singular integralmente, requer lhe seja devolvido o prazo para manifestação específica sobre a localização da impressão que em momento nenhum foi questionada no auto de infração e portanto não pode ser considerada válida sob pena de anulabilidade do ato.

Na forma estabelecida pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 180/96, manifestou-se a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, em contra-razões, nas quais requer seja mantida a decisão singular que com acertou aplicou a lei ao fato, e que no recurso a interessada não trouxe elementos novos que justificasse a modificação do julgado.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

VOTO

Trata-se, como visto, da definição da correta classificação de formulários contínuos que apresentam dizeres impressos, ou seja, folhas de papel contínuo que passaram por um processo gráfico.

Preliminarmente, entendo que, distinguem-se, de plano, os produtos do Capítulo 48 dos produtos do Capítulo 49, por uma definição simples que, para dirimir o presente caso, já basta: os primeiros são produtos de papel ou cartão intermediários, que deverão ser utilizados para outros fins (salvo as consideráveis exceções), os outros são produtos finais ou no mínimo produtos cuja destinação revela-se de extrema especificidade. Tais definições, ainda que primárias, são suficientes para não enquadrar o produto em apreço em quaisquer das posições do Capítulo 49.

Dáí considera-se suficientemente bastantes as Notas Legais e Notas Complementares dos Capítulos 48 e 49, para a distinção técnica em relação ao caráter acessório ou principal dos dizeres impressos, não havendo tal discussão relevância para apreciação do presente feito.

Ainda em preliminar, não cabe guarida as alegações de cerceamento de defesa ou ausência de elementos no lançamento tributário, haja vista que a Recorrente, em suas peças recursais, labutou defesa contra todos os pontos da imputação.

Em relação ao mérito, entendo que, para dirimir a questão, torna-se imprescindível a adequada verificação e compreensão do fato. Faz-se necessário descrever corretamente as questões de fato a fim de que, a partir daí, seja possível interpretar e aplicar a norma.

É a partir do conhecimento do fato que é possível ao hermenuta do direito interpretar a aplicabilidade e eficácia de uma determinada norma. A interpretação começa quando termina a compreensão do fato, ou seja, a compreensão da realidade ou do fato que ocorre na vida real é pressuposto da interpretação. Compreendido o fato, pode-se verificar as implicações desse fato com o sistema jurídico.

Se assim, cabível o questionamento de qual o elemento do mundo fenomênico que foi eleito pelo legislador para compor a hipótese de incidência da norma tributária, ou seja, o que vem a ser um "formulário em blocos tipo "manifold",

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

próprio para ser utilizado em impressão de máquinas de processamento de dados, para, então, definir suas duas espécies: com ou sem dizeres impressos.

Com efeito, formulário contínuo é, em síntese, uma coluna de papel de tamanho apropriado, para ser inserido em uma impressora, cuja divisão de uma folha para outra é definida por uma linha picotada no próprio papel que possibilita ou facilita a dobra e separação dessas folhas em um tamanho padrão e que, com o fim possibilitar a tração das folhas por uma impressora, possui bordas laterais perfuradas que podem também ser picotadas ou não, denominadas remalinas. Mormente, no entanto, tais bordas possuem invariavelmente a mesma marca de picote que se verifica na parte superior e inferior de cada folha.

Tais picotes são realizados por uma máquina dotada de pente, que produz uma série de pequenas perfurações nos impressos para que possibilite o destaque de algumas de suas partes (picotadeira).

Desta forma, devemos entender por formulário contínuo uma série ininterrupta de folhas separadas por uma linha picotada e que possui bordas laterais perfuradas e picotadas (remalinas).

A Associação Brasileira de Normas Técnicas editou Norma TB – 206, de 1977, que trata de Formulários Contínuos (Terminologia), sendo que nos itens 3.35, 3.36, dispõe:

“3.35 Formulário

Papel que tenha sido impresso ou preparado de outra forma a fim de facilitar a entrada e saída de informações.

3.36 Formulário Contínuo

Formulário fabricado sobre uma folha contínua de papel que não é cortada em unidade antes do acabamento. Em termos de apresentação pode ser sanfonado, em bobinas, em jogos soltos ou talonário.”

Partindo do conceito técnico de formulário contínuo podemos inferir que uma única folha de papel que possua tais características deve ser entendida como parte de um todo; como uma folha de uma série delas.

Da mesma forma, a parte da borda lateral, na qual se verificam as perfurações para tração da máquina impressora, é parte de um todo denominado, como vimos, de formulário contínuo.

Com efeito, no momento que se destaca uma das partes do formulário contínuo, altera-se sua forma e suas características essenciais, alterando, conseqüentemente, sua destinação. Uma única folha, destacada do conjunto, perde sua

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

característica de continuidade e, apesar de manter as características básicas do todo não pode mais ser confundida com o conjunto. É de se ressaltar, novamente, que a TB-206 da ABTN, conceitua formulário contínuo como sendo "formulário fabricado sobre uma folha contínua de papel que não é cortada em unidade antes do acabamento", ou seja, inconcebível adotar tal terminologia para uma folha isolada.

É certo que muitos produtos podem ser considerados como produtos acabados para uns e insumo para outros, dependendo de sua utilização ou destinação. Pois bem, é através do trabalho que se alteram as características dos produtos e é através do trabalho que é possível alterar assim a sua destinação, e porque não dizer, a classificação tarifária desse produto.

Nessa linha de raciocínio, se naquela folha, destacada do conjunto formulário contínuo, for aplicado um trabalho pelo qual se destacam suas remalinas, essa folha de papel, perderá, ainda mais, suas características originárias em relação ao conjunto e terá alterada sua destinação, uma vez que a máquina impressora não estará habilitada a desenvolver corretamente suas funções, pela ausência da perfuração que possibilita a tração da folha.

Infere-se, assim, que a parte destacável da borda do formulário contínuo, é parte fundamental para que tal conjunto possa ter a destinação a que foi idealizado.

Formulário contínuo, então, é um conjunto. E como conjunto deve ser entendido e analisado. Esse é o objeto da apreciação e da definição da correta posição tarifária.

Devidamente identificado o objeto da apreciação, passo a argumentar fundamentadamente em relação à interpretação cabível ao caso.

A norma jurídica é composta por enunciados que possibilitam ao interprete estabelecer uma correlação entre o mundo fenomênico (dos fatos) e o mundo da idéia (dos eventos hipoteticamente definidos).

A concepção clássica da correspondência entende que uma sentença é verdadeira se e quando refletir o real; retrate aquilo que é; se isso não se der ela é falsa.

No direito a correspondência entre uma norma (hipótese de incidência) e o evento concreto, implica na eficácia da norma (eficácia entendida como a qualidade de produzir efeitos advindos da incidência).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

Para Eurico Diniz de Santi, "O fenômeno da norma jurídica de transformar em fatos jurídicos o suporte fático, que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico, entendemos por incidência. Insidência designa, em sentido figurado, a ocorrência da subsunção: ..." e mais adiante "Assim, incidindo o conceito da norma (hipótese de incidência) sobre o conceito do fato (enunciação do suporte fático), da co-existência de ambos, surge, então, o fato jurídico.

Infere-se daí, que, ocorrido um determinado fato que está sob o campo de incidência da norma ocorrerá a subsunção; estará estabelecida a correlação.

Tais conceitos básicos em relação à incidência e a subsunção são relevantes para definirmos exatamente o campo de incidência das normas contidas na posição tarifária 4820.40, a fim de que a definição de suas subposições seja facilitada.

A norma de incidência utilizada para verificar a subsunção da norma ao fato a contida na posição 4820.40. Então passemos à norma escrita:

"4820.40 - Formulários em bloco tipo "manifold", mesmo com folhas intercaladas de papel-carbono (papel químico):

01 - Próprios para serem utilizados em impressora de máquina de processamento de dados (formulários contínuos) mesmo com dizeres de caráter acessórios impressos:

0101 - Com dizeres impressos"

O campo de incidência da norma de classificação fiscal do produto em apreço é, portanto, um conjunto de folhas não separadas (formulário contínuo), cuja divisão se dá por uma linha picotada que as separa, dotada de bordas perfuradas e marcadas por uma linha lateral picotada, destinadas à impressão em máquina impressora de processamento de dados.

Compreendido o fato e o campo de incidência da norma posta, passamos à interpretação da norma, para compreendermos seu conteúdo e alcance.

Para a classificação fiscal de produtos deve-se lançar mão da Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, mas não se deve deixar à deriva as demais regras de Teoria Geral de Direito. Dessas regras fundamentais para o deslinde desta questão podemos destacar que: o acessório acompanha o principal; e, à parte aplica-se a regra destinada ao todo, salvo regra específica para a parte.

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

De outro lado marca importância os ensinamentos quanto à hermenêutica de CARLOS MAXIMILIANO :

“j) A prescrição obrigatória acha-se contida na fórmula concreta. Se a letra não é contraditada por nenhum elemento exterior, não há motivo para hesitação: deve ser observada. A linguagem tem por objetivo despertar em terceiros pensamento semelhante ao daquele que fala; presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação meditada e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecido. Por isso, em não havendo elementos de convicção em sentido diverso, atém-se o intérprete à letra do texto.

Embora seja verdadeira a máxima atribuída ao apóstolo São Paulo - a letra mata, o espírito vivifica -, nem por isso é menos certo caber ao juiz afastar-se das expressões claras da lei, somente quando ficar evidenciado ser isso indispensável para atingir a verdade em sua plenitude. O abandono da fórmula explícita constitui um perigo para a certeza do Direito, a segurança jurídica; por isso é só justificável em face de mal maior, comprovado: o de uma solução contrária ao espírito dos dispositivos, examinados em conjunto. As audácias do hermenêuta não podem ir a ponto de substituir, de fato, a norma por outra.” (in “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 9ª edição/ 3ª tiragem, Forense, Rio, 1984, pág. 111).

Para o caso em tela, há alguns elementos e pressupostos de direito tributário e administrativo que corroboram com esse entendimento.

O ato administrativo de lançamento é exercido por atividade plenamente vinculada, com o fim de consagrar-se os princípios constitucionais da Segurança Jurídica e do Estado de Direito. Se assim, no direito tributário a norma é, ao mesmo tempo, a arma e o algoz do exercício da competência tributante, pois este está limitado ao campo de incidência da norma, ou seja, está adstrito à hipótese de incidência da norma.

Não pode a autoridade, a bem da segurança jurídica, dar interpretações extensivas de obrigações ou restritivas de direitos, salvo quando a norma assim ordenar.

Alberto Xavier (in “Conceito e Natureza do lançamento Tributário”, Editora Juriscredi, São Paulo, pág. 324), ao explicar o fenômeno do princípio da tipicidade, entende que:

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

“Sendo, pois, o Direito Tributário todo modelado pelo princípio da taxatividade ou do *numerus clausus*, ficam os órgãos de aplicação do direito – mormente o administrativo – fortemente cerceados na sua conduta. Pala já simples exigência de uma origem legal da tipicidade, se lhe tinha delimitado o poder regulamentar; agora, com a regra da taxatividade, se lhes limita mais ainda a sua livre capacidade de valoração e decisão. Na verdade, a existência de um *numerus clausus* embarga, de um lado, o recurso à analogia – que afinal, mais não seria que a abertura daquele número, fundada embora numa igual razão de decidir; mas mais ainda tolhe – agora de outro lado – a previsão de novas situações tributáveis por obra da vontade do administrador ou do juiz, ainda que lei ordinária as tivesse autorizado: é que tal lei, ao assim proceder, estaria ferida de inconstitucionalidade, posto a legalidade assumir no Direito dos Impostos a configuração de uma reserva absoluta de lei, de que (e ora este traço se revela mais saliente) o princípio da taxatividade é revelação.

O poder da autoridade administrativa tributária, sendo plenamente vinculado aos ditames da norma, limita-se. Se assim não fosse, e considerando a preponderância do Poder do Estado sobre os direitos dos cidadãos, a discricionariedade seria um mero sinônimo de autoritarismo.

Por certo, a aplicação da norma jurídica tributária não pode ser deduzida de toda a ordem jurídica, antes deverá ater-se à clara formulação legal, que em si mesmo contém um indispensável critério de decidir.

Retomando as regras da Teoria Geral do Direito, na qual o acessório acompanha o principal e a regra aplicada ao todo aplica-se à parte, verifica-se que a borda perfurada dos formulários contínuos, é parte que integra o todo; é acessório que não só acompanha o principal, mas o qualifica, dá-lhe caracterização específica para que componha o conjunto dos produtos classificados na posição 4820.40.

Infere-se, então, que, a norma que é aplicável à parte principal do formulário contínuo, ou seja, a parte utilizável para impressão, deve estender-se à sua parte, ou seja, à parte utilizável à tração da máquina impressora, ou seja, ao conjunto todo.

E se a norma dá um tratamento diferenciado ao formulário contínuo que tenha dizeres impressos, não discriminando a localização exata em que devam estar tais dizeres, não pode a autoridade discricionariamente dizer qual deve ser tal localização.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

No caso em pauta, há dizeres impressos no formulário contínuo e isso é inegável, como demonstram os exemplares acostados aos autos.

Utilizando os ensinamentos de Alberto Xavier, sendo a norma jurídica tributária impregnada do princípio da taxatividade e do princípio da tipicidade, e devendo a sua aplicação, antes de tudo, ater-se e vincular-se à formulação legal idealizada pelo legislador, não pode a autoridade fiscalizadora dar à norma inscrita na TIPI valoração diversa da que foi prevista. Não pode a fiscalização entender que os dizeres impressos em uma parte não têm o valor para caracterização do produto na forma prevista na norma positivada.

Por fim, a questão relativa à classificação fiscal dos formulários contínuos já foi objeto de análise pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação que em Decisão COSIT nº 05, de 18 de junho de 1997, considerou que os "Formulários Contínuo, Tipo Relatório ou CPO (Computer Print Out), tipo "manifold" (de 2, 3 ou 4 vias ou com carbono intercalado ou de papel auto-copiativo) contendo dizeres impressos, de qualquer importância, na remalina, próprios para serem utilizados em impressoras de computador, devem ser classificados no Código TIPI 4820.40.00, Ex-01, por força dos dispositivos legais, RGIs 1ª (texto da posição 48.20) e 6ª (texto da posição 48.20.40) e RGC - 1 (texto do código 4820.40.00 - Ex - 01), todas da TIPI aprovada pelo Decreto nº 2.092/96, o que vale dizer na posição 4820.40.0101 da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410/88.

Diante desse argumentos, entendo que o lançamento sob apreciação extrapolou os limites admissíveis para a interpretação do texto do sistema harmonizado, pois, de um lado, desprezou os fatos materialmente coletados para desconsiderar a parte como integrante de um todo submetidos às mesmas regras, e, de outro lado, aplicou ao produto posição mais genérica enquanto havia outra mais específica que melhor se adequava ao caso.

No que tange à alegação de que os dizeres impressos à margem do formulário contínuo (e isso em cada página do conjunto) referem-se ao cumprimento do disposto no art. 124 e seguintes do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, é de ser desconsiderada, vez que o produto em questão não pode ser concebido como uma única folha de papel, conceito que descaracterizaria a qualidade de continuidade do formulário. E, se assim, considerando-se que o formulário contínuo é concebido em conjunto, tal identificação deve ser considerada em sua embalagem e não em cada parte (ainda que todas iguais) do produto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.764
ACÓRDÃO Nº : 303-29.174

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 19 de outubro de 1999.


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator