



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

PROCESSO N.º : 10074.000588/93-91  
RECURSO N.º : RD/301-0.325  
MATÉRIA : CLASSIFICAÇÃO  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDA : 1a. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
INTERESSADO : CONTROLES GRÁFICOS DARÚ S/A  
SESSÃO DE : 08 DE MAIO DE 2001  
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.182

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – PAPEL TERMOSENSÍVEL  
SESIBILIZADO – Para uso em aparelho Termo-FAX –  
Classifica-se na posição TAB 37.03.90.0000.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONTROLES GRÁFICOS DARÚ LTDA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (Relator), João Holanda Costa e Paulo Roberto Cuco Antunes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Moacyr Eloy de Medeiros.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM 06 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Márcia Regina Machado Melaré e Henrique Prado Megda.

RECURSO NR. : RD/301-0.325  
RECORRENTE : CONTROLES GRÁFICOS DARÚ S/A

## RELATÓRIO

O presente feito veio à apreciação desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decorrência de Recurso de Divergência interposto pela recorrente, em face da decisão da Egrégia 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 24.03.98, que negou provimento ao recurso por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão n.º 301.28.671, cuja ementa é a seguinte:

Papel Termossensível Sensibilizado. Classificação no capítulo 37.

Parecer CST 397 (DOU 13/04/92) e Despacho Homologatório n.º 359, de 14/12/90 nesse sentido.

Negado provimento ao recurso.

Em preliminar, a Recorrente alega em sua peça recursal que há nulidade na decisão, por cerceamento do direito de defesa, uma vez que, em momento algum teve acesso ao conteúdo do Parecer CST n.º 397 (DOU 12.04.92) e do Despacho Homologatório n.º 359, de 14/12/90, nos quais se baseou a decisão.

A respeito da nulidade invoca decisão da Primeira Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais Acórdão n.º CSRF/01-0.509, de 19.04.85, que em sua ementa dispõe:

**\*NULIDADE DE DECISÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – É nula a decisão proferida com preterição do direito**



de defesa, considerando-se como tal aquela que, embora tenha dado provimento a recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo apenas levando em conta um dos fundamentos apresentados no recurso, deixa de apreciar as demais razões invocadas pelo recorrente, se a decisão puder vir a ser reformada em instância superior.”

Em relação ao mérito, alude a Recorrente que, após a diligência requerida e a apresentação da Informação Técnica do LABANA, cujo teor entende corroborarem com sua tese, a Conselheira-Relatora adota exclusivamente os fundamentos do Parecer CST n.º 397 (DOU 12.04.92) e do Despacho Homologatório n.º 359, de 14/12/90, desprezando as provas colacionadas e o Laudo requerido.

Alega que a decisão recorrida apresenta-se divergente com o Acórdão n.º 302-33.040, de 24/05/95, da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, cujo teor da decisão enveredou por interpretação diversa, mas favorável à Recorrente:

“ Com análise do processo em tela, ficou provada que a principal característica do produto para a sua classificação tarifária é a sua sensibilidade ao calor (termossensível), característica essa atestada pelo Laudo Técnico do Labor e evidenciada na G.I. pertinente e demais documentos de importação.

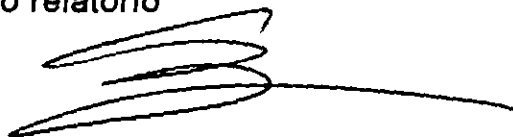
...

Ademais, o Labor ratifica todas as características do papel, exceto no que tange a condição impregnado/revestimento, condição essa não relevante para que fosse aplicada a multa em espécie.”



Intimada a Procuradoria da Fazenda Nacional, esta pronunciou-se em contra-razões alegando que o acórdão trazido para comprovar a divergência suscitada não presta para esse fim, uma vez que, nos termos do art. 3º, inciso II, do Decreto n.º 83.304/79, não houve no acórdão divergente interpretação distinta quanto a matéria de classificação fiscal, mas tão-somente a verificação de que havia uma divergência técnica quanto ao produto.

É o relatório

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.A small, stylized handwritten mark or signature in black ink, resembling a triangle with a vertical line through it.

Processo n.º 10074.000588/93-91  
Acórdão n.º CSRF/03-03.182

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Preliminarmente, faz-se imperativo apreciar as preliminares levantadas, para, posteriormente, se superadas, dirimir a lide posta.

Quanto à alegada nulidade por cerceamento ao direito de defesa, cabe ressaltar que o Parecer CST n.º 397 (DOU 12.04.92) e o Despacho Homologatório n.º 359, de 14/12/90, já haviam sido utilizados como fundamento da decisão de primeira instância, sendo que a parte inovada nos autos, ou seja, a juntada do inteiro teor desses atos administrativos, não trouxe qualquer cerceamento ao direito de defesa, pois a matéria e fundamentos já haviam sido debatidos nos autos.

Pelo que se depreende dos autos, houve preocupação da Conselheira-Relatora com o direito ao contraditório e à ampla defesa, tanto que no decisum de fls. 106, decide pelo retorno dos autos à repartição de origem para que a Recorrente pudesse se manifestar a respeito do resultado da diligência requisitada na Resolução n.º 301-1004 (fls. 94/99).

Quanto à alegação de que a Conselheira-Relatora não teria apreciado e acatado a prova dos autos, Informação Técnica n.º 39/96 do LABANA, entendo não cabe procedência, uma vez que pondera a respeito da prova para adequar as características técnicas do produto à estrutura da TAB.

Da mesma forma não procede a preliminar de inadmissibilidade argüida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pela falta do acórdão divergente, uma vez que o Acórdão n.º 302-33.040 trazido à colação, apesar de não ter suscitado na ementa a correta classificação fiscal do produto "Papel termossensível", em seu bojo apreciou as características peculiares desse produto para verificação da posição tarifária pretendida pela Fazenda, quando do ato do lançamento tributário. Consequentemente, ratificou a classificação fiscal eleita pelo contribuinte.

Superadas as preliminares, passo à apreciação do mérito.

No mérito, quanto à exigência do tributo, entendo ser o mesmo devido, entretanto, no que se refere à multa, entendo que a mesma não é devida, pois conforme pode-se verificar dos autos, especificamente das Declarações de Importação (fls. 16/44), que a mercadoria foi corretamente declarada como "Papel em bobinas para fabricação de rolos de papel térmico". Em relação à quantidade e valor nada foi apurado de irregularidade, motivo pelo qual entendo inaplicável a incidência da penalidade. Senão vejamos.

Nas D.l's. a descrição das mercadorias estão correta, e mais, constata-se -- e ninguém contesta que tal descrição está em perfeita consonância com a exata especificação apurada no laudo.

O que se passou foi que, por entendê-la desprovida de características técnicas possíveis, -- uma vez que tanto a Recorrente como o Fisco entendem tratar-se da mesma mercadoria -- posições conflitantes, indiscutivelmente poderiam existir e aí declinando em incorreta classificação tarifária.



Somente com o laudo é que as dúvidas se aclarou. Isto é cristalino: não houvesse dúvida e não haveria laudo; portanto, compreensível e nada maliciosa a dúvida que assolara a Importadora quando da classificação da mercadoria no desembaraço.

**\* A multa do art. 4.º, I da Lei 8.218/91**

O direito penal (artigo 1º do C.P.) e o direito tributário penal (artigo 97º, II, do C.T.N.) estão subordinados ao princípio -- que decorre do inciso XXXIX do artigo 5º da Constituição -- da tipicidade da norma, i.e., o tipo de conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica. "Nullum crimen nulla poena sine lege" é o brocardo que, na sua simplicidade, se insere na busca de justiça para o caso em julgamento. Assim, para aplicação da norma penal, deve o fato presumível encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei.

No caso dos autos, a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é a transferência de bens isentos a terceiros sem o prévio recolhimento dos impostos.

Em suma, o tipo infracional a ser punível seria, diz a Lei 8.218, artigo 4º, inc. I, o seguinte:

"Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"



Salta aos olhos que o dispositivo, supra transcrito, não se adequa ao fato tido como delituoso, i.e., a distinção entre a conduta dita como delituosa e a descrição normativa do fato punível é manifesta, o que afasta de imediato a exigência desta multa.

Com efeito, admitindo para argumentar pudesse uma lei genérica se sobrepôr sobre uma lei específica, ou seja, a Lei 8.218/91 ser aplicável nas infrações às importações, ainda assim esta se resumiu a dizer laconicamente no seu inciso I ao art. 4º que as infrações por ela apenas seriam as de falta de recolhimento, de falta de declaração e as de declaração inexata.

Por outras palavras, ad argumentadum, pudesse ser possível penalizar o contribuinte com base na Lei 8.218/91, ainda assim os tipos delituosos teriam que ser rigorosamente aqueles citados no inciso I ao artigo 4º. Nem mais nem menos.

A lei penal não admite interpretações que não sejam aquelas objetivas e restritivas decorrente do texto punitivo. O dispositivo penal-tributário não pode ser "uma norma penal em branco, que não contém em seu bojo a definição de uma conduta infracional típica ou específica. A abrangência e o alcance dessa norma penal ficariam inteiramente ao alvedrio da autoridade competente para aplicá-la. Citemos como exemplo o art. 526, IX do RA, é necessário que o fato apontado efetivamente afete, prejudique ou dificulte o controle administrativo das importações. A simples inobservância de regra formal, sem nenhuma repercussão no controle administrativo das importações, em termos concreto, não poderia sujeitar-se a uma penalidade correspondente a 20% do valor da mercadoria.



De acordo com Damásio E. de Jesus, in "Comentários ao Código Penal", fato delituoso é aquele que se encaixa, se amolda à conduta criminosa descrita pelo legislador. Tipo é o conjunto de elementos descritivos do crime contido na lei penal.

Conclui-se, após análise da norma legal transcrita supra, ser incabível a aplicação da penalidade de 100% sobre a diferença do I.I. que deixou de ser pago, pelo fato de que a mesma é aplicável na falta de recolhimento das contribuições de modo geral, não sendo específica a hipótese de cabimento de 100% na falta de recolhimento do I.I., mesmo porque, para esta infração existe penalidade específica prevista no Regulamento Aduaneiro.

Para corroborar com esse entendimento a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação emitiu o Ato Declaratório (Normativo) n.º 10, de 16 de janeiro de 1997 declarando:

"Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei n.º 8,218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante".



**\* A Multa do artigo 364,II, do RIPI.**

Discute-se, ainda, a aplicação do o art. 364 do RIPI ao caso em julgamento, i.e., se aplica ou não à Declaração de Importação.

Sustentam uns que DI é expressão sinônima de Nota Fiscal, e, por via de consequência, da espécie Nota Fiscal de Entrada. Dizem outros que não.

Tendo razão os primeiros, a falta de lançamento ou recolhimento do imposto na DI justificaria a aplicação de uma das penalidades previstas no art. 364 do Regulamento do IPI, conforme o caso. Assistindo razão aos segundos, penalidade alguma prevista nesse dispositivo seria aplicável ao caso em julgamento.

Esclareça-se que, na ocorrência em tela, a Recorrente deixou de lançar o tributo na DI porque houve uma incorreta classificação.

Um dos argumentos invocados, pelos que identificam DI e Nota Fiscal, com o objetivo de caracterizar uma infração neste caso, é o de que a Nota Fiscal de Entrada, prevista no RIPI, seria de preenchimento obrigatório, com a identificação dos produtos, quantidades, etc. ( ... ), bem como para a alíquota e lançamento do montante IPI pago, documento que regularmente emitido serviria, ao lado da declaração de importação, para escrituração nos livros.

Acrescentam ainda que da leitura do Regulamento do IPI, permitiria concluir que o importador, quando contribuinte do IPI, é obrigado também a emissão da Nota Fiscal de Entrada, onde se exige o lançamento do imposto pago para o desembaraço aduaneiro."

No entanto, em seguida, invocando o art. 215 do mesmo RIPI, alegam que a DI veio substituir a "Nota de Importação" e, portanto, se "o lançamento do

imposto era exigido na Nota de Importação, seria agora, devido na Declaração, e, ainda, que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, seriam todos espécies e sinônimos de "Documento Fiscal", assim considerado o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal da União.

Estes acima são argumentos dos quais peço vênia para discordar por total ausência de substância e de coerência. Do primeiro, infere-se que o IPI deve ser lançado na Nota Fiscal de Entrada e na DI. Contudo, o lançamento, como tal procedimento de que trata o art. 142 do CTN, efetua-se, *data venia*, somente na DI.

Com efeito, nos casos de importação, o lançamento do IPI se dá na Declaração de Importação, conforme dispõe expressamente, com todos os ff e rr, o art. 55, II, do RIPI e o seu pagamento no registro desta (art. 112 do RA).

Por vezes as teorias da Ciência do Direito, idealizadas nas Universidades, em nada ajudam ao intérprete em sua função de aplicação do Direito. No entanto, pela nova teoria doutrinária do Prof. Paulo de Barros Carvalho, titular das cadeiras de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP e da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP/SP, verificamos que sua função exercer relevância na solução dos caos jurídicos, vez que insere-se profundamente nas estruturas do pensamento jurídico e do processo de transformação de um evento qualquer em um fato relevante para o Direito. Senão vejamos.

Qualquer evento do mundo fenomênico nada significa para o Direito se, antes, não for verbalizado, vertido em linguagem apropriada para que se torne um fato e, depois, um fato jurídico.



Tal fato é, portanto, captado por uma linguagem que reconhecida pelo intérprete, pode subsumir-se ao tipo hipoteticamente idealizado por uma norma. Aí um fato jurídico, pois entendido como relevante pelo legislador e positivado.

Note-se que o mundo do Direito é um mundo de linguagem, que necessita de coerência e lógica quando da sua aplicação. Não é cabível ao direito silogismos que destruam o conteúdo da própria linguagem dando-lhe interpretações contraditórias.

Por vezes as normas elegem os veículos e as linguagem que serão tecnicamente apropriados para verter o registro de um determinado evento em linguagem bastante para possibilitar a incidência e aplicação da norma.

Não cabe ao intérprete escolher a linguagem que desejar para o registro de determinado evento, como, por exemplo, adotar outra forma de registrar o fato (hipoteticamente idealizado pela norma para exigência de tributos) da importação de mercadorias. A forma, nesse caso é prevista em lei. Há uma conduta que deve ser vertida em linguagem para que a autoridade administrativa a interprete como importação de mercadoria e, daí, atenda a um comando de uma norma funcional para aplicar a norma de tributação.

A forma que a norma tributária elegeu para verter em linguagem a importação de mercadoria é a Declaração de Importação.

Portanto, na importação de produtos estrangeiros nem o lançamento do imposto nem seu pagamento tem qualquer relação com Nota Fiscal alguma, seja de entrada seja de saída. A primeira, como se sabe, serve para acompanhar a mercadoria estrangeira (art. 257 do RIPI) e fazer o crédito no livro registro de entrada (art. 256, II, do RIPI), e a segunda diz respeito a saída de produto industrializado.

Aliás, se concebermos a possibilidade de interpretarmos como sinónimos as formas jurídicas Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, corre-se o risco de desprestigiar a eleição legislativa e por conseguinte a função específica de cada documento ao rigor da formalidade jurídica.

De nada servindo, *ex vi legis*, a emissão de nota fiscal para a importação e o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros, não há porque identificar esta operação com o art. 364 do RIPI.

Este dispositivo do RIPI trata de falta de lançamento de imposto na Nota Fiscal ou falta de recolhimento do imposto nela lançado. Esta Nota Fiscal é a Nota Fiscal de Saída, nunca de entrada.

Realmente não pode ser a Nota Fiscal de entrada o documento de que trata o mencionado art. 364 pela simples razão de que ela não tem o escopo de recepcionar receitas, mas sim os definidos nos arts 256, II, e 257 do RIPI.

De outra sorte, o art. 29 do RIPI elenca os dois fatos geradores do IPI: (I) o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira e (II) a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. E no art. 55, inc. II, do mesmo diploma legal, diz que o imposto será lançado na D.I. quando se tratar de desembaraço de produto de procedência estrangeira (alínea "a") e "*na Nota Fiscal, quanto aos demais casos*" (alínea "c").

Por mais este ângulo, constata-se que o art. 364 não serve para apurar falta de lançamento de crédito na Nota Fiscal de entrada, nem na D.I..

Do segundo argumento chega-se a uma conclusão, ao meu ver, absurda pois ao definir Documento Fiscal (gênero) como o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal



do ente tributante, impõe, por consequência lógica, que todas as suas espécies também terão que recepcionar receitas. Vejam, porém, o equívoco desta conceituação de documento fiscal, pois, seguindo esta linha de raciocínio, teríamos que chegar ao absurdo de considerar, também, a "Declaração do movimento de apuração do imposto" e o "Documento de prestação de informações adicionais de interesse da administração tributária" como reservados para recepcionar receitas, pois ambos indubitavelmente são "Documentos Fiscais", ex-vi do disposto no art. 225 do RIPI.

Assim, a afirmação de "Documento Fiscal" é o destinado a recepcionar receitas para o Estado é totalmente equivocada e, no caso, mais ainda absurda quando constatada que a Nota Fiscal de entrada é emitida para *"a entrada real ou simbólica de produtos ..... estrangeiros, importados diretamente ( "caput" do art. 256 e inciso II, do RIPI) e "servirá ainda para acompanhar o trânsito dos produtos até o local do estabelecimento emitente" (art. 257 do RIPI).*

Na importação o documento próprio para recepcionar receitas, no caso o IPI, e logicamente o II, é a Declaração de Importação (art. 55, II, do RIPI) que não é, e nem nunca foi, sinónimo de Nota Fiscal de entrada, e nem tem a mesma função.

Ao contrário daqueles que afirmam que "Documento Fiscal" destina-se apenas a recepcionar receita fiscal, a Nota Fiscal de entrada tem como escopo, também, além dos definidos nos arts. 256/257 do RIPI, documentar a escrituração, como crédito do contribuinte, do IPI pago na importação, ou seja, exatamente o contrário daquela tese.

A alegação de que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação seriam todas espécies e sinónimos de "Documento Fiscal" é igualmente disparatada porque "espécies" não têm sempre nem necessariamente tratamento igual. A receptação e o abandono de incapaz são espécies de crime; no entanto, cada uma delas tem a sua pena própria. E isso se repete monótona e exaustivamente em todo



sistema jurídico. Quanto a sinónimos, há os perfeitos e os imperfeitos. Aquele argumento, por conseguinte, é inconcebível para que se puna alguém sem prévia cominação legal, mandando às urtigas o princípio da tipicidade da norma.

Se faltou um dos elementos do fato típico, e no caso, sem dúvida faltou, *"a conduta passa a constituir um indiferente tipo penal. É um fato atípico."* (DAMÁSIO E. DE JESUS, in "Comentários ao Código Penal" 1º volume, Saraiva, 15ª edição, p. 197).

Invocam também os que defendem a aplicação do art. 364, ao processo em causa, o § 4º desse mesmo dispositivo legal. Dispõe o mencionado parágrafo:

*"As multas deste artigo aplicam-se ainda, aos casos equiparados por este Regulamento, à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, desde que, para o fato não seja cominada penalidade específica."*

Surge então a pergunta: - o RIPI equiparou a hipótese objeto deste processo a algum caso de falta de lançamento ou de recolhimento nele, RIPI, previsto? NÃO. Logo, é absolutamente inócua a alusão ao mencionado § 4º. Não somente não aludiu o supra citado art. 364 à Declaração de Importação ou ao nome genérico Documento Fiscal como o seu referido parágrafo simplesmente em nada aproveita à esdrúxula tese de que alguma multa do "caput" poderia aplicar-se à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto. O que pretendem, na realidade, aqueles defensores da idéia de que, referindo Declaração de Importação, está-se mencionando Nota Fiscal, é nada mais nada menos do que a imposição de multa por analogia, o que configura verdadeira aberração em matéria tributária.



Se um ato administrativo criou um documento novo – a DI –, repugnaria, aí sim, às mais elementares normas de interpretação e ao próprio Direito, que se pinça-se, da lei, uma multa nela não prevista nem expressa nem implicitamente, para aplicar-se essa multa inexistente à hipótese de não utilização do novel documento. Imagine-se a caótica situação a que nos levariam o cultivo e o emprego cotidiano de tal idéia no direito e, em particular, no tributário e no penal!

Se a interpretação correta de uma lei beneficia um setor de atividades em detrimento de outro, corrija-se urgentemente essa a lei, mas não se queira, por isso, criar um monstro jurídico que mais cedo mais tarde devoraria, um por um, todos os direitos individuais e coletivos protegidos pela nossa Constituição.

Não há teoria, não há mandamento, não há preceito, não há regra jurídica capaz de sobrepor-se à finalidade do Direito, que é promover justiça e segurança. Senão, como se explicaria que os direitos prescrevem? Como se explicaria que uma pessoa possa reclamar hoje contra uma injustiça que sofreu e que, passado determinado prazo, não possa mais? É justamente a satisfação do ideal de segurança.

*"Dizemos que um povo atingiu a ordem jurídica, quando todos os conflitos de interesse que podemos prever naquele povo estão submetidos à ação reguladora de normas universais de composição. ( ... ) Desde o momento em que haja norma jurídica, temos então assegurada a coexistência de cada um, pois que a sociedade vive no gozo daquela segurança e daquela justiça que só a ordem jurídica pode dar."*

(SAN TIAGO DANTAS, aula publicada no livro "Programa de Direito Civil", Editora Rio, 1977, ps. 37/38).



Exclua-se o ideal de segurança do conjunto de leis de um determinado país, e teremos neste país uma sociedade em que certamente não haverá ordem jurídica, e, sim, ordem social que se baseia num critério de composição, mas na qual *"faltam as normas universais de composição de conflitos e, por isto, esta sociedade não atingiu o nível de ordem jurídica."* (Ainda o saudoso e notável professor, livro e editora citados, p. 38).

*"Mais não se precisaria dizer para lembrar que assertivas confusas e inconsistentes, atiradas quase ao acaso, não podem prevalecer, menos ainda interpretações que o legislador não quis dar a lei, porque salta aos olhos que a palavra, o bom senso e a lógica unem-se para repudiá-las."*

*"Cumpre evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro ( ... )."* (CARLOS MAXIMILIANO, na sua grande obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 9, edição/ Y tiragem, Forense, Rio, 1984, p. 103).

*Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos e taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem*



*determinados os modos, o lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente **taxativas**; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva, as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito."*

(Autor, obra, edição, tiragem, editora, cidade e ano citados, p. 332). (Nossos os grifos).

A fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixona, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, constituem mero acidente psíquico na sua mente.

Presume-se que a ciência procede por via de comunicação e que esta deve assegurar, necessariamente, a normal comunicação de conhecimentos. Mas ocorre que, sob o nome de ciência, anda misturado a uma boa dose de opiniões e credices. (YVES SIMON, na sua monumental obra "Philosophy of Democratic Government", The University of Chicago Press, Chicago & London, p. 20). Ademais, como muito bem advertiu EROS ROBERTO GRAU no seu artigo "A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário", in "Estudos de Direito Tributário", livro publicado em homenagem à memória do grande e saudoso jurista GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Forense, Rio, 1998, p. 128:



*“A existência de diversos cânones de interpretação, agravada pela inexistência de regras que ordenem, hierarquicamente, o seu uso (ALEXY 1.983/25 e 237), importa em que esse uso, em verdade resulte arbitrária. Esses cânones funcionam como justificativas a legitimar resultados que o intérprete se predeterminara a alcançar, cujo alcance não é porém mediante o seu uso determinado. Funcionam como reserva de recursos de argumentação em poder dos intérpretes – e, ademais, estão sujeitas, também, a interpretação (ZAGREBELSKY 1.990/71). Como nada fazem senão prescrever um determinado procedimento de interpretação, eles não vinculam o intérprete (HASSEMER 1.985/74).*

*Em suma, a insubsistência dos métodos de interpretação decorre da inexistência de uma meta-regra ordenadora da aplicação, em cada caso, de cada um deles.”*

Essa *meta-regra* é que vem sendo simplesmente ignorada pelos patronos da imposição de uma penalidade a casos iguais ao da Recorrente sob o argumento de que todos são iguais perante a lei. Mas esquecem o resultado arbitrário dessa imposição, literal e isoladamente interpretada, fazendo tabula rasa (a) da norma prevista no inciso II do art. 5º da Constituição Federal “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; (b) da norma contida no § 1º do art. 108 do CTN “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei”, e, por mais forte razão, na exigência de multa não prevista; (c) do disposto no art. 111 do mesmo CTN “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida,



*quanto: I - à capitulação legal do fato, II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação"; (d) do juízo prudencial, ou seja, o de que, se todas as regras devem entender-se "em igualdade de condições", por isso mesmo é imperioso "ponderar o conjunto das circunstâncias. Podem estas, às vezes, obrigadas a dar preferência a um dever ou um direito inferiores." (RÉGIS JOLIVET, no seu tratado de "Moral", 1966, Agir, Rio, p. 124); (e) da equidade que "corrige constantemente os efeitos de uma concepção literalista dos direitos e dos deveres, e opõe-se diretamente ao formalismo e, ainda mais, ao farisaísmo que da lei, só retém a materialidade, em detrimento do espírito." (Autor, obra, ano e editora citados, p. 123); e, (f) "olvidando ainda o fato de que as conclusões tiradas pelo direito positivo e promulgadas sob a forma de leis acompanhadas de sanções, evidentemente tiram o seu valor principal do rigor com que derivam dos princípios do direito natural." (Ainda o autor, obra, ano, e editora citados, p. 117). (Nossos os grifos). Mas, não sendo o direito natural tão extenso quanto o direito positivo, cujo poder deriva, em grande parte, da mente do falibilíssimo ser humano, **este introduz em suas leis maior ou menor margem de contingências, mesmo visando a aplicar os princípios do direito natural aos casos particulares.***

Partindo dessas premissas, todas da maior relevância para a correta solução deste caso, e a maioria delas sem sombra de dúvida inobjetével, não se pode, enfim, (a) ignorar a segurança, uma das duas finalidades do Direito; (b) pretender punir quem a lei não pune, "em nome" da isonomia; (c) considerar não escrito o que determina o inciso II do art. 5º da nossa Lei Maior; (d) esquecer normas do Código Tributário Nacional; (e) olvidar o juízo prudencial; e, como se não bastasse, (f) reduzir a equidade à expressão mais simples. Há, como sabe, de sobra, o bom intérprete, um mundo de princípios, de idéias, de conceitos, de regras, de conveniências, de metas e de circunstâncias, que se deve pesquisar e examinar, sempre com zelo extremo, para extrair-se a meta-regra dessa árdua e indeclinável tarefa de decifrar o sentido de um



dispositivo legal obscuro, impreciso, falho (aqui por extravasamentos, ali por compressões), ou imperfeito, seja porque outra razão.

Neste processo, havendo, como se demonstrou à sociedade, uma infinidade de motivos, para não se inserir, no texto do art. 364 do RIPI, uma penalidade que o legislador não inseriu, e, além do mais, nada justificando se recorra, à isonomia, para punir a Recorrente, antes de mais nada porque o que esse princípio impõe "é tratamento igual aos realmente iguais", o que não se verifica no caso.

*"( ... ) podem ocorrer injustiças, pela inobservância do princípio da isonomia, tal como explicado acima. Nesse caso, porém, somente a lei poderá corrigi-las, pois qualquer interferência do Judiciário nesta matéria constituiria usurpação de atribuições do Legislativo, consoante vêm decidindo reiteradamente nossos Tribunais e, finalmente, sumulou o STF, nestes termos: 'Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia.'"*

(HELY LOPES MEIRELLES, no seu livro "Direito Administrativo Brasileiro", 5ª edição, Editora Revista dos Tribunais, SP, 1977, ps. 435/436).

Por aí se vê que o princípio da isonomia não é um privilégio absoluto, não tendo, conforme súmula da nossa Corte Suprema (339), o condão de conceder benefícios, como, por exemplo, o de aumentar salários de servidores públicos. Logo, não pode fazer as vezes do Legislativo, instituindo ou aumentando tributos, nem, por mais forte razão, criando e cobrando penalidades fiscais.



Assim, existindo tão somente elementos de convicção **contrários** à idéia de o art. 364 do RIPI prever qualquer penalidade para o caso deste processo, seria erro clamoroso deixar de levar na devida conta tudo o que se mostrou acima para, abandonando caprichosamente a clara expressão da lei, aplicar-se, à Recorrente, a multa de que trata o inciso II do citado dispositivo. "*O repúdio da fórmula explícita - lembrou M. RUMPF, in "Gesetz und Richter", 1906, p. 78 - constitui um perigo para a estabilidade do Direito, segurança jurídica; ( ... ). A ousadia do hermeneuta não pode ir ao ponto de substituir uma norma por outra." (Nossos os grifos).*

Mas não é só. O próprio CTN

*"dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito das leis penais, in senso - salvo opiniões isoladas - à analogia. A máxima in dubio pro réu vale aqui também."*  
(Nossos os grifos)

(ALIOMAR BALEEIRO, na sua obra "O Direito Tributário Brasileiro", 9ª edição, Forense, Rio, 1977, p. 407).

Quando inexistente norma expressa sobre determinada circunstância ou conduta, é lícito ao julgador valer-se da analogia (art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, e art. 108, I, do C.T.N). E, neste passo, legislações análogas que contemplam situações idênticas socorrem a Contribuinte do caso Concreto. Senão confira-se pelo conteúdo expressivo do **Ato Declaratório n.º 10** da Coordenação Geral do Sistema de Tributação (SRF), de 16 de janeiro de 1997, já anteriormente transcrito

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de divergência para afastar a imposição das multas



Processo n.º 10074.000588/93-91  
Acórdão n.º CSRF/03-03.182

prevista no art.4, inciso I, da Lei 8.218/91 e, a do art. 364, inciso II do RIPI, por inaplicável a hipótese *sub judice*.

Sala das Sessões, 08 de maio de 2001

  
NILTON LUIZ BARTOLI

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro MOACYR ELOY DE MEDEIROS, Relator-Designado

Não questiona-se que a mercadoria em litígio é PAPEL TERMOSENSÍVEL, que pode ser utilizado em aparelhos fac-símiles.

O laboratório de análises Labor/RJ (informação técnica de fls. 101, nr. 039/96) confirma que o papel termossensível é sensível a oscilações térmicas, predispondo sua superfície a escurecimento mediante a aplicação do calor, podendo ser utilizado em quaisquer equipamentos cujos registros dos resultados são feitos através de emissão do calor, e o Parecer CST (DCM) nr. 397 é claro ao esclarecer que a classificação do Papel Termossensível está na posição 3703.90.0000, ao dispor:

"3) – O Capítulo 37 da NCCA abrange os produtos para fotografia e cinematografia, e sua Nota Explicativa esclarece que ele compreende as chapas, películas, fitas cinematográficas, papel, cartolina, cartão e tecidos, revestidos de uma ou mais camadas de uma emulsão sensível à luz e a outras radiações (raios infravermelhos e ultravioletas, raios X, etc.) ... "omissis" ... – 5) – Por outro lado, segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, a posição 37.03 compreende "as superfícies sensíveis não impressionadas cujo suporte da emulsão é o papel, cartão ou têxteis. Estes artigos podem apresentar-se enrolados ou não."

Por fim, no Despacho Homologatório CST (DCM) nr. 359, constou estar a classificação do produto Papel Termossensível no código 3703.90.0000 correta, vez que de conformidade com as RGI 1ª, e 6ª, (Textos da Nota 2 do Capítulo 37, da Nota 1 "e" do Capítulo 48, da Posição 3703 e subposição 3703.90, ambas da NBM/SH (TIPI/TAB), bem como nos esclarecimentos constantes das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado da posição 3703."

Processo n.º 10074.000588/93-91  
Acórdão n.º CSRF/03-03.182

Isso posto, não acolho os argumentos da defendente, e nego provimento ao Recurso Especial de Divergência.

Brasília (DF), em 08 de maio de 2001



MOACYR ELOY DE MEDEIROS