



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 10283.006524/2006-32
Recurso nº 138.834 De Ofício
Matéria MULTA DIVERSA
Acórdão nº 303-35.128
Sessão de 27 de fevereiro de 2008
Recorrente DRJ-FORTALEZA/CE
Interessado NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2006

IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE.

Tipicidade.

O Ordenamento Jurídico Nacional não admite que o recurso à analogia por extensão resulte na fixação de penalidade à hipótese que não tenha sido expressamente prevista em lei. Inteligência do parágrafo 1º, do art. 108 do Código Tributário Nacional.

Retroatividade Benéfica.

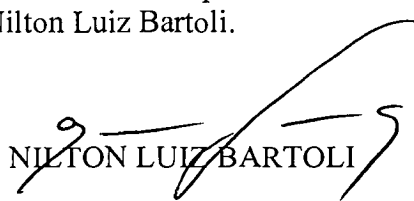
Aplicabilidade

Ato normativo, de caráter interpretativo, que confirma a legalidade da conduta até então considerada como infração, deve ser aplicado na solução de litígio pendente de julgamento. Inteligência do art. 106, I e II do Código Tributário Nacional.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Anelise Daudt Prieto e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente), declararam-se impedidos. A votação foi presidida pelo Presidente em exercício, Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


NILTON LUIZ BARTOLI

Presidente em Exercício



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Celso Lopes Pereira Neto. Ausente momentaneamente o Conselheiro Davi Machado Evangelista (Suplente). Esteve presente no julgamento o advogado Marcelo Reinecken de Araújo, OAB 14874-DF.



Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Do lançamento

Trata-se de lançamento da multa capitulada no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/2003, equivalente a 5% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, pelo fato de não haverem sido apresentados à fiscalização aduaneira documentos obrigatórios à instrução das importações realizadas pela autuada, notadamente, as faturas comerciais assinadas pelo exportador (conforme art. 493, inciso II, do Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro – c/c art. 46 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/1988), uma vez que as faturas que instruíram as declarações de importação estavam assinadas apenas por procurador do exportador domiciliado no país, no caso, a empresa Kamarin Comércio e Representação Ltda.

2. *O lançamento objeto da lide se refere às importações realizadas no período de 1º/01/2005 a 31/08/2006, e corresponde ao montante de R\$ 55.066.600,49, conforme auto de infração de fls. 08/15. De acordo com a autoridade lançadora, o trabalho fiscal redundou da Representação Fiscal SEFIA/ALF/MNS nº 39/2005 (fls. 18/20), onde a autoridade lançadora noticia que a fiscalizada, por conta da implantação de um sistema conhecido como "I HUB", "[...] o qual consistiria basicamente na utilização do Regime Aduaneiro de Entrepasto Industrial da Zona Franca de Manaus – EIZOF [...]", estaria instruindo suas importações com faturas comerciais assinadas pela empresa Kamarin Comércio e Representação Ltda., CNPJ nº 14.236.491/0001-89, empresa esta que, segundo a Representação Fiscal do Serviço de Fiscalização Aduaneira da Alfândega de Manaus, teria procurações dos fornecedores internacionais para assim proceder.*

3. *Ainda em conformidade com a descrição dos fatos contida no auto de infração objeto da lide, a Representação Fiscal foi levada ao conhecimento da Divisão de Administração Aduaneira – DIANA da 2ª Região Fiscal, que, através da Informação nº 063/2006 (fls. 29/32), reiterou entendimento exarado na Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 83, de 03/04/2003 (fls. 23/27), assim ementado:*

Enquanto não regulamentada pela Secretaria da Receita Federal considera-se que a apresentação pelo importador da via original da fatura comercial assinada por procurador domiciliado no país, legalmente habilitado pelo exportador, não supre a exigência da assinatura do exportador no documento comercial que irá instruir a declaração de importação.

4. Em resposta à consulta formulada pela Divisão de Tributação – DISIT da 2ª Região Fiscal, a Coordenação Geral de Tributação – COSIT expediu a Solução de Consulta Interna nº 40, de 10/11/2004 (fls. 33/43), segundo a qual “[...] a assinatura de próprio punho do exportador na fatura comercial, para fins de instrução da DI, é obrigatória, sob pena de invalidação do documento, o que caracteriza inexistência ou falta de apresentação da fatura comercial [...]”.

5. Ademais, em decorrência de diligência dirigida à pessoa jurídica Kamarin Comércio e Representação Ltda., a autoridade fiscal elencou os documentos obtidos e as conclusões decorrentes do procedimento em evidência, abaixo transcritos:

6.1 - Contrato Social e Alterações (cópia às fls. 0045 a 0077) onde se pode observar e confirmar o quadro societário da Empresa Kamarin Comércio e Representações Ltda, tendo como principal sócio a Empresa Aduana Despachos e Assessoria de Comércio Ltda, com 84% das quotas. Empresa esta, Aduana, que vem a ser a Responsável pela tramitação dos Despachos Aduaneiros da Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.

6.2 - Relação das Empresas Estrangeiras (Exportadores) representados pela Kamarin Comércio e Representações Ltda e as respectivas procurações (cópias às fls. 0078 a 0398).

6.3 - Relação com os nomes e respectivas assinaturas das Pessoas Físicas credenciadas a proceder a assinaturas das faturas emitidas e assinadas no Brasil em nome do Exportador Estrangeiro (cópia às fls. 0399 a 0400).

6.4 - Cópia da Carteira de Identidade e CPF das Pessoas Físicas responsáveis pela assinatura das Faturas Comerciais, em nome do Exportador Estrangeiro (cópia às fls. 0401 a 0403).

6.5 - Cópia da Carteira de Identidade e CPF dos sócios da Empresa Kamarin (cópia às fls. 0404 a 0406).

6.6 - Balanço Patrimonial e DRE da Empresa Kamarin Comércio e Representações Ltda (cópia às fls. 0407 a 0413).

6.7 - Termo de declaração prestado pela Empresa Kamarin Comércio e Representações Ltda. a respeito de sua relação jurídica e/ou comercial com a Empresa Nokia do Brasil Tecnologia Ltda. onde a empresa declara de modo objetivo que “não presta serviços à NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA” (cópia às fls. 0414 a 0415).

6.8 - Notas Fiscais emitidas pela Pessoa Jurídica KAMARIN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. onde figura em TODAS as Notas Fiscais como Titular da Prestação dos Serviços, ou seja o tomador dos serviços, a Pessoa Jurídica NOKIA DO BRASIL TECNOLOGIA LTDA. De onde se pode facilmente constatar que todas as receitas auferidas pela Pessoa Jurídica KAMARIM tiveram como procedência a Pessoa Jurídica NOKIA (cópia às fls. 0416 a 0436).



6.9 - Livros Diário e Razão - anos calendarios 2005 e 2006 - da Empresa Kamarin. (cópia às fls. 0437 a 0613).

6. Ainda de acordo com a descrição dos fatos, depois de identificadas as empresas estrangeiras (exportadores) representadas pela pessoa jurídica Kamarin Comércio e Representação Ltda. (conforme item 6.2 acima transcrito), foi realizada pesquisa no sistema SISCOMEX objetivando segregar todas as importações realizadas pela autuada a partir dessas empresas. Diante da referida pesquisa, a autoridade fiscal intimou a empresa Kamarin a informar quais as faturas que teriam sido emitidas por esta, o que foi atendido através da entrega de arquivo magnético, onde referida pessoa jurídica, diante de várias faturas discriminadas, indica aquelas que teriam sido objeto de sua emissão.

7. Posteriormente, e considerando a relação de empresas declaradamente representadas pela pessoa jurídica Kamarin, esta mesma empresa foi reintimada a informar, dentre as importações realizadas pela Nokia do Brasil Tecnologia Ltda. através de exportadores não representados pela Kamarin, "[...] que todas as faturas utilizadas para instruir os despachos aduaneiros e respectivas declarações de importação não são de sua emissão e não foram assinadas no Brasil pelas pessoas credenciadas pela Kamarin tendo em consideração que estas Importações, salvo melhor juízo, apresentam características semelhantes as das empresas "representadas" pela Kamarin, inclusive com a utilização do sistema EIZOF" (sic) (vide Termo de Intimação Fiscal SEFIA/ALF/MNS nº 0220/2006 às fls. 617/618).

8. Em resposta a esta última intimação, a empresa Kamarin apresentou arquivo magnético donde foi extraída a informação de que, relativamente a tais importações, não houve emissão de faturas pela empresa em destaque.

9. Intimada a informar desde quando presta serviços de assinatura de faturas comerciais para instruir os despachos da autuada (conforme Termo de Intimação Fiscal nº 221/2006 – fls. 620/621), a empresa Kamarin apresentou um demonstrativo onde elenca os exportadores estrangeiros que representa e as respectivas datas em que iniciou a prestação de serviços relativamente à assinatura de faturas comerciais, conforme documento de fls. 651 a 0655.

10. Diante das informações coletadas, a autoridade lançadora elaborou a planilha de fls. 656 (vol. 3)/1537 (vol. 7), onde discrimina, uma a uma, as importações realizadas pela autuada, cujos despachos de importação foram instruídos com faturas assinadas pela empresa Kamarin Comércio e Representação Ltda.. Na referida planilha constam as bases de cálculo do Imposto sobre as Importações (valor CIF das mercadorias), sobre cujo somatório foi aplicado o percentual de 5% relativo à infração cominada contra o sujeito passivo.

Da Impugnação

11. Cientificada do lançamento em 30/10/2006 (fls. 1540 - vol. 7), a autuada insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em

28/11/2006, a impugnação de fls. 1547/1592 (vol. 7), onde, após descrever os fatos, apresenta os argumentos que demonstrariam a improcedência do lançamento.

12. Primeiramente, contesta as Soluções de Consulta que embasaram a lavratura do auto de infração, aduzindo o seguinte:

a) que esta DRJ não estaria vinculada às conclusões adotadas na Solução de Consulta Interna – SCI COSIT nº 40/2004, uma vez que a situação objeto da referida SCI seria distinta daquela relacionada ao presente processo; ademais, não haveria como uma consulta formulada em processo administrativo iniciado em 09/09/2005 (data da Representação SEFIA/ALF/MNS nº 39/05 – fls. 18/20) ter como resposta uma Solução de Consulta Interna datada de 10/11/2004;

b) que o caso presente se referiria à “[...] **aposição, na fatura comercial destinada a instruir a Declaração de Importação, de assinatura “de próprio punho” de procurador do exportador**”, enquanto que a SCI COSIT nº 40/2004 trataria da “exigibilidade de assinatura do exportador na Fatura Comercial para instruir a declaração de importação (DI), com vistas a solucionar divergência de entendimento quanto ao tratamento aplicável na ausência de tal procedimento”;

c) que na SCI COSIT nº 40/2004 “**analisava-se [...] as conseqüências da ausência ou da aposição por meios mecânicos (chancela) da assinatura da fatura comercial destinada a instruir a Declaração de Importação**”, e que na referida Solução de Consulta Interna “[...] a assinatura “de próprio punho” contrapõe-se à assinatura aposta por meios mecânicos (chancela)”, o que seria corroborado pela jurisprudência contida no mesmo ato consultivo;

d) que na SCI COSIT nº 40/2004 não teria sido discutida “[...] a **aposição, na fatura comercial destinada a instruir a Declaração de Importação, da assinatura “de próprio punho do procurador do exportador**”, situação fática que conduziu à autuação da impugnante”;

e) reconhece que a Solução de Consulta SRRF/7ªRF/DISIT nº 83, de 03/04/2003 (fls. 23/27), trata de caso semelhante à lide, mas referida SCI, contrariamente às Soluções de Consulta expeditas pela COSIT, não vincula esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento;

13. Aduz que a apresentação de fatura comercial assinada por procurador do exportador não constitui infração à legislação aduaneira. Nesse sentido, defende que a Solução de Consulta Interna COSIT nº 40/2004, que serviu de fundamento para a autuação da impugnante, teria concluído pela impossibilidade de aceitação de fatura sem a assinatura de próprio punho do exportador a partir de disposição expressa contida no § 4º do artigo 13 do Regulamento sobre Fatura Consular, dispositivo o qual estaria há muito revogado, uma

vez que a fatura consular teria sido abolida pelo artigo 38 da Lei nº 3.244, de 14/08/1957, in verbis:

Art. 38 – Será abolida a partir de 1º de janeiro de 1958, a fatura consular, aplicando-se à fatura comercial, no que couber, o regulamento aprovado pelo Decreto nº 22.717, de 16 de maio de 1933, revogado o regime de multas previsto no referido decreto.

14. Por sua vez, o artigo 38 da Lei nº 3.244/57, ao se referir à aplicação do Decreto nº 22.717/33, se reportava ao disposto no Capítulo V do Decreto em tela (“DA FATURA COMERCIAL”), “[...] não havendo como se pretender que essa referência significasse que, a partir de então, seriam aplicadas à fatura comercial as regras previstas no Decreto nº 22.717, de 16 de maio de 1933, para a fatura consular”.

15. Alega ainda que a interpretação histórica e sistemática da legislação aduaneira levaria à conclusão de que a expressão “de próprio punho” contida no Regulamento sobre Fatura Consular “[...] não possui o significado que lhe empresta o Auto de Infração e tampouco se refere à assinatura a ser aposta pelo exportador na fatura comercial que deve instruir a Declaração de Importação”. Nesse sentido alega que:

a) o Decreto nº 22.717/33, que aprovou o Regulamento sobre Faturas Consulares, previa em seu art. 8º, as formalidades que deveriam ser satisfeitas por tais faturas;

b) ao tratar da legalização da fatura consular, o parágrafo 2º do artigo 13 do Decreto nº 22.717/33,

[...] afirma que “[a] autoridade consular legalizará a fatura, numerando-a, datando-a e assinando-a”, ao que se soma ao parágrafo 4º deste mesmo artigo 13 que “[a] 1ª via da fatura consular deverá ser assinada de próprio punho pela autoridade consular, sendo facultado o emprego de chancela na 2ª, 3ª e 4ª, bem como em ambas as vias da fatura comercial, que acompanham, obrigatoriamente, a consular, e de que trata o art. 14 deste regulamento.

c) alega ainda que a definição de quem poderia assinar a fatura consular constava do parágrafo 5º do artigo 13 do Decreto nº 22.717/33, que dispunha: “Só poderão legalizar a fatura o chefe da repartição consular e seu substituto legal, por delegação do primeiro”. Além disso, a leitura do parágrafo 2º do artigo 13 do mesmo Decreto exigiria que apenas a 1ª via da fatura consular fosse assinada “de próprio punho” pela autoridade consular, não impondo idêntica exigência para a assinatura a ser aposta na fatura comercial, admitindo em relação a ela o emprego de “chancela”;

d) quanto à fatura comercial, o parágrafo 1º do artigo 14 do Decreto nº 22.717/33 mencionaria apenas que suas duas vias deviam ser “assinadas pelo fabricante ou negociante vendedor”,

sem exigir que essa assinatura fosse de próprio punho e sem vedar sua assinatura por procurador.

16. *Assevera que, com a abolição da fatura consular pela Lei nº 3.244/57, a expedição de mercadorias de país estrangeiro para o Brasil passou a ser acompanhada de fatura comercial visada pelas repartições consulares brasileiras. Dita lei, em seu art. 38, parágrafo 1º, previa que, por regulamento, deveriam ser estabelecidas as indicações que deveriam estar contidas na fatura comercial, o que se deu inicialmente através do Decreto nº 42.916, de 30/12/1957, cujo art. 11 estabelecia que o visto consular seria "aposto pela autoridade consular competente na 1ª via da fatura mediante carimbo no modelo que a êste acompanha". Sobre a questão, ressalta ainda a impugnante:*

3.2.23. O artigo 19 do Decreto nº 42.916, de 30 de dezembro de 1957, por sua vez, previa que "[a] autoridade consular visará as vias da fatura comercial, numerando-as, no ângulo superior direito, datando-as e assinando-as". O parágrafo 2º deste mesmo artigo 19 exigia que "[o] visto da fatura comercial deverá ser assinado de próprio punho pela autoridade consular sendo-lhe facultado o emprêgo de chancela nas demais vias", ao passo que o parágrafo 3º deste artigo 19 admitia que "[o] Ministério das Relações Exteriores, quando o movimento de uma repartição consular assim o justifique, poderá autorizar o emprêgo de chancela em toda as vias da fatura comercial".

3.2.24. Uma vez mais, portanto, a expressão de "próprio punho" era utilizada como se opondo à aposição da assinatura da autoridade consular por meios mecânicos (chancela). Ela não se destinava a determinar que a assinatura fosse aposta pela própria autoridade consular, e não por procurador seu. Até porque, em se tratando de ato a ser praticado pela autoridade consular, no exercício de suas funções, não poderia ele ser praticado por intermédio de procurador. A definição de quem poderia assinar a fatura consular vinha logo a seguir, no parágrafo 4º do artigo 19 do Decreto nº 42.916, de 30 de dezembro de 1957, que dispunha: "Só poderá visar a fatura comercial o chefe da repartição consular e seu substituto legal, podendo, em casos excepcionais, previamente autorizado pela Secretaria de Estado, designar funcionário consular para aquêle fim".

3.2.25. Some-se a isso que o parágrafo 2º do artigo 19 do Decreto nº 42.916, de 30 de dezembro de 1957, exigia que apenas a assinatura relativa ao visto consular a ser apostado na 1ª via da fatura comercial fosse aposta "de próprio punho" pela autoridade consular, não fazendo tal exigência para a assinatura a ser aposta nas demais vias da fatura comercial, admitindo em relação a elas o emprego de "chancela".

3.2.26. Por outro lado, no que diz respeito à assinatura a ser aposta pelo exportador na fatura comercial, o artigo 15 do Decreto nº 42.916, de 30 de dezembro de 1957, exigia apenas que ela fosse "assinada pelo exportador", não mencionando que essa assinatura seja a assinatura "de próprio punho" do



exportador, nem vedando que a fatura comercial seja assinada por procurador do exportador.

17. Dando seqüência à sua argumentação, ressalta o sujeito passivo que o Decreto nº 42.916/57 foi alterado pelo Decreto nº 47.712, de 29/01/1960, cujo artigo 2º passou a prever as indicações indispensáveis que deveriam estar contidas na fatura comercial. O artigo 10 do mesmo Decreto teria mantido a exigência de que o visto consular fosse aposto “pela autoridade consular competente, na via 1ª via fatura” (sic).

18. Depois de enunciar o disposto no artigo 27, caput e parágrafos 2º e 3º, do Decreto nº 47.712/60, ressalta que a expressão “de próprio punho” era utilizada como se opondo à aposição da assinatura da autoridade consular por meios mecânicos (chancela). “Ela não se destinava a determinar que a assinatura fosse aposta pela própria autoridade consular, e não por procurador seu, [...] até porque, em se tratando de ato a ser praticado por funcionário público no exercício de suas funções, não haveria que se cogitar de sua prática por procurador”. Tal entendimento seria corroborado pelo disposto no parágrafo 4º do artigo 27 do decreto em evidência.

19. Quanto à assinatura a ser aposta pelo exportador na fatura comercial, ressalta que o artigo 14 do Decreto nº 47.712/60 exigia apenas que a fatura comercial fosse “assinada pelo exportador”, não prescrevendo que essa assinatura fosse “de próprio punho”, nem vedando que a fatura comercial fosse assinada por procurador do exportador.

20. Depois de destacar que os requisitos da fatura comercial utilizada na importação foram novamente contemplados pelo Decreto nº 49.997, de 23/01/1961, reitera que a expressão “de próprio punho” continuou a ser utilizada como se opondo à aposição da assinatura da autoridade consular por meios mecânicos (chancela), não se destinando a determinar que a assinatura fosse aposta pela própria autoridade consular, e não por procurador seu. Sobre a assinatura da fatura comercial pelo exportador, permanecem válidas as mesmas observações feitas em relação ao Decreto nº 47.712/60.

21. Defende que, a partir da edição do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 90.030, de 05/03/1985, que revogou os decretos anteriores, teria sido implementada a previsão do parágrafo 2º do artigo 46 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei nº 2.472, de 1º/09/1988, que teria passado a dispensar, “[...] em regra, a aposição do visto consular na fatura comercial destinada a instruir a Declaração de Importação, exigência que, no entanto, poderia ser estabelecida por ato do Secretário da Receita Federal”. O artigo 425 do Decreto nº 90.030/85 “[...] previa que a fatura comercial seria “assinada pelo exportador”, sem fazer qualquer exigência a que essa assinatura fosse “de próprio punho” do exportador, ou vedar a assinatura da fatura comercial por intermédio de procurador do exportador”.

22. O novo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, teria mantido a dispensa da aposição do visto

consular na fatura comercial, embora facultado à SRF o estabelecimento de sua exigência. Quanto à assinatura do exportador na fatura, o inciso II do artigo 493 do citado Decreto teria previsto apenas que a Declaração de Importação seria instruída com “a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador”, não exigindo que a assinatura teria que ser aposta “de próprio punho”, nem tampouco estaria vedada a assinatura da fatura por procurador do exportador.

23. *Feitas suas considerações acerca das alterações ocorridas na legislação que trata do assunto com o passar do tempo, ressalta ainda, in verbis:*

3.2.48 Como se vê, a exigência de que a assinatura fosse “de próprio punho” sempre se referiu à assinatura da autoridade consular a ser aposta, inicialmente, na fatura consular e, posteriormente, no visto a ser apostado na 1ª via da fatura comercial. E, à época em que se exigia a emissão da fatura consular, havia previsão expressa de que a assinatura da autoridade consular a ser aposta na fatura comercial não precisava ser “de próprio punho”, admitindo-se o emprego de chancela.

3.2.49 Quanto à assinatura do exportador a ser aposta na fatura comercial, a legislação sempre se limitou à exigência de que a fatura comercial fosse “assinada pelo exportador”. A legislação aduaneira jamais exigiu que a assinatura do exportador aposta na fatura comercial fosse “de próprio punho” ou vedou que ela fosse aposta por procurador.

3.2.50. E não pode haver dúvida de que não se pode valer da analogia, para se aplicar, à assinatura a ser aposta pelo exportador na fatura comercial, a exigência de que a assinatura das autoridades consulares fosse “de próprio punho”.

*3.2.51. Com efeito, sendo as obrigações Tributárias, principais e acessórias, sempre limitadas e coordenadas pelo princípio da legalidade e pelo princípio da tipicidade cerrada, há se reconhecer que nenhuma espécie de vínculo jurídico inédito pode ser instituído, no campo Tributário, por meio de **analogia** ou de **interpretação extensiva**.*

3.2.52. O princípio da legalidade e o princípio da tipicidade cerrada impõem que a lei tributária contenha a descrição exaustiva de todos os elementos nucleares que formam a hipótese legal de incidência, impedindo que o intérprete ou o aplicador da lei venha assumir para si a função criativa de instituir fontes de obrigações tributárias inéditas.

3.2.53. Não bastasse isso, o significado da expressão “de próprio punho” contida na legislação aduaneira sempre foi o de que a assinatura aposta não poderia constituir uma reprodução da assinatura das autoridades consulares por meios mecânicos (chancela).

3.2.54. *A exigência de que a assinatura fosse aposta “de próprio punho” pelas autoridades consulares jamais significou que a assinatura não poderia ser aposta por procurador. Até porque, em se tratando de ato a ser praticado por funcionário público no exercício da função consular, essa preocupação sequer se colocaria, já que não haveria, de qualquer forma, como tal assinatura ser aposta por procurador desse funcionário público, uma vez que, à toda evidência, o exercício da função pública não pode ser objeto de mandato. Mais, se se admitisse que a expressão “de próprio punho” significava que a assinatura da autoridade consular não poderia ser aposta por meio de procurador, como tal exigência referia-se apenas à assinatura a ser aposta pela autoridade consular na 1ª via da fatura consular ou no visto apostado na 1ª via da fatura comercial, dever-se-ia concluir que, nas demais vias, a assinatura poderia ser aposta por procurador, o que não se pode admitir, uma vez que, em se tratando do exercício de função pública, esta não pode ser exercida por intermédio de procurador.*

3.2.55. *Pois bem, demonstrado – de forma insofismável – que a única exigência imposta pela legislação aduaneira é a de que a fatura comercial que irá instruir a Declaração de Importação seja “assinada pelo exportador” – não exigindo a legislação aduaneira que se trate de assinatura “de próprio punho” –, passa-se a demonstrar que não existe qualquer óbice a que a fatura comercial seja assinada por procurador do exportador, devidamente constituído. Senão veja-se.*

3.2.56. *De acordo com o artigo 653 do Código Civil, “[o]pera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses”.*

3.2.57. *Em princípio, todos os atos que constituam exercício da autonomia da vontade privada podem ser exercido (sic) por intermédio de procurador: pode-se casar por intermédio de procurador, pode-se adquirir imóveis por intermédio de procurador, pode-se exercer direito a voto em companhias por intermédio de procurador.*

3.2.58. *Como reconhece a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003 “não se tratando de ato que só possa ser realizado in personna (...) o mandato instrumentalizado na procuração será válido sempre que seu objeto seja determinado e lícito”.*

3.2.59. *Pois bem, como afirma esta mesma Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003, “[a] fatura comercial é um documento privado emitido pelo exportador/vendedor para formalizar a transferência de propriedade da mercadoria para o importador/comprador”.*

3.2.60. *Não se trata, portanto, de ato que só possa ser realizado in personna. E a assinatura da fatura comercial, enquanto objeto do mandato, é plenamente lícita e determinada.*

[...]

3.2.63. *E, sendo o mandato outorgado por meio de procuração, os requisitos formais estão explicitamente dispostos no próprio artigo 654 do Código Civil: qualificação do outorgante e do outorgado, objetivo da outorga, designação e extensão dos poderes conferidos, indicação do lugar onde foi passada e assinatura do outorgante.*

3.2.64. *Deve-se observar que a circunstância de a fatura comercial ser assinada por procurador do exportador em nada prejudica o desiderato da exigência da assinatura do exportador na fatura comercial que instruirá a Declaração de Importação, que, segundo a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003, é “resguardar a autenticidade da fatura, e a veracidade das informações nela prestadas, de forma a garantir à autoridade aduaneira do país importador o maior grau de confiabilidade de que a transação comercial se processou exatamente nos termos e condições ali indicados, e que, via de regra, serão a base para a cobrança dos tributos aduaneiros e o ponto de partida para qualquer procedimento investigatório envolvendo práticas desleais de comércio que venha a ser instaurado em etapas posteriores”. E tampouco impede que a fatura comercial constitua “elemento probatório da operação de compra e venda, mormente sobre o preço praticado”, ao contrário do que pretende a Informação DIANA/SRRF02 nº 063/2006.*

3.2.65. *Isso porque o procurador assina a fatura comercial em nome do exportador, e não em nome próprio.*

3.2.66. *E a assinatura da fatura comercial pelo procurador do exportador vincula a este, como se ele próprio a houvesse assinado. Com efeito, já o artigo 116 do Código Civil prevê que “[a] manifestação de vontade pelo representante, nos limites de seus poderes, produz efeitos em relação ao representado”. Em idêntico diapasão, o artigo 663 do Código Civil, referindo-se especificamente ao mandato, prevê que “sempre que o mandatário estipular negócios em nome do mandante, será este o único responsável”.*

3.2.67. *Por isso, reconhece a própria Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003, que, “sendo a fatura assinada por terceiro legalmente habilitado pelo exportador, e restando documentalmente comprovado que a procuração foi passada por quem de fato detinha na empresa exportadora poderes para assinar a fatura comercial, estaria resguardado o fundamento da exigência em comento”.*

3.2.68. *Deve-se destacar, ainda, que, ao contrário do que pretendem (sic) a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003, a circunstância de a assinatura da fatura comercial por procurador do exportador não haver sido ainda regulamentada pela Secretaria da Receita Federal não constitui óbice a que se adote tal procedimento. E tampouco constitui empecilho à adoção desse procedimento a inexistência de “uma concessão objetiva”, referida na Informação SAORT nº 040/2005.*

3.2.69. *Isso pela simples e boa razão de que a inexistência de regulamentação específica para a prática de determinado ato não possui como consequência a impossibilidade de se praticar tal ato, senão que a possibilidade de se adotar qualquer forma para o ato, de acordo com o princípio da liberdade das formas para os atos jurídicos.*

3.2.70. *De fato, de acordo com o disposto no inciso III do artigo 104 do Código Civil, os negócios jurídicos devem se revestir de "forma prescrita ali não defesa em lei". Mais: de acordo com o artigo 107 do Código Civil, "[a] validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir". Está aí consagrado o princípio da liberdade de forma dos negócios jurídicos.*

3.2.71. *Ademais, a disciplina já existente acerca do mandato já é suficiente para satisfazer "a necessidade de padronização documental e procedimental que assegure a agilidade e eficiência do despacho aduaneiro e a garantia do controle e da segurança fiscal", referida pela Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 83, de 03 de abril de 2003.*

[...]

3.2.72. *Por fim, deve-se recordar que o artigo 502 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, permite à Secretaria da Receita Federal "dispor, em relação à fatura comercial, sobre: (...) outros elementos a serem indicados, além dos descritos no art. 497", não lhe facultando dispor sobre a assinatura do exportador.*

3.2.73. *E, de qualquer forma, ao disciplinar a assinatura da fatura comercial por procurador do exportador, a Secretaria da Receita Federal não poderia contrariar a disciplina contida no Código Civil acerca do mandato, uma vez que não é dado aos atos regulamentares expedidos pela Secretaria da Receita Federal sobrepor-se a Lei.*

3.2.74. *Assim, os atos regulamentares até poderiam trazer disciplina acerca da assinatura da fatura comercial por procurador do exportador, mas jamais poderiam imiscuir-se em matéria reservada a Lei, pretendendo trazer critérios para a definição da validade ou da existência de atos jurídicos.*

3.2.75. *Diante do exposto, resta sobejamente demonstrado que:*

a) *a legislação tributária jamais vedou que a assinatura do exportador na fatura comercial que deve instruir a Declaração de Importação fosse aposta por procurador;*

b) *não há qualquer impedimento a que a fatura comercial seja assinada por procurador do exportador.*

3.2.77 *E, sendo assim, não há como se identificar, na instrução da Declaração de Importação com fatura comercial assinada por procurador do exportador, qualquer infração à legislação aduaneira.*

24. Depois de apresentar seus argumentos onde propugna pela legitimidade da instrução da Declaração de Importação com fatura comercial assinada por mandatário do exportador, a autuada, subsidiariamente, se contrapõe à tipificação da conduta na alínea "b" do inciso II do artigo 70 da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido aduz o seguinte:

[...]

3.3.3 A redação original do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, previa:

Art. 106 - Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

(...)

IV - de 10% (dez por cento):

a) pela inexistência da fatura comercial ou falta de sua apresentação no prazo fixado em termo de responsabilidade;

(...)

V - de 1% a 2% (um a dois por cento), não podendo ser, no total, superior a Cr\$ 100.000, pela apresentação da fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das exigências que forem estabelecidas no regulamento, salvo o caso da letra "b" do inciso anterior.

3.3.4 Percebe-se facilmente a existência de duas sortes distintas de

a) inexistência ou não apresentação da fatura comercial;

b) apresentação da fatura comercial em desacordo com o que exige o regulamento.

3.3.5. Tratava-se, portanto, de infrações ontologicamente distintas, tanto que as penalidades aplicadas eram também diferentes, demonstrando que o desvalor que lhes era atribuído pelo ordenamento jurídico era distinto.

3.3.6. A alínea "a" do inciso IV e o inciso V do artigo 106 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 foram revogados pelo inciso I do artigo 94 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3.3.7. Com a edição da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a infração pela inexistência ou não-apresentação da fatura, que é um dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, passou a estar tipificada no artigo 70 deste diploma legal:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações

que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

3.3.8 Já a infração relativa à desconformidade da fatura em relação ao que dispõe o regulamento passou a estar prevista no artigo 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

(...)

X - de R\$ 200,00 (duzentos reais):

(...)

c) pela apresentação de fatura comercial em desacordo com uma ou mais de uma das indicações estabelecidas no regulamento;

3.3.8 Não há dúvida, portanto, de que a infração prevista no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 é a infração correspondente à inexistência ou não-apresentação da fatura, não a infração de eventuais irregularidades havidas na fatura em relação ao que dispõe o regulamento.

3.3.9 O desiderato da norma, claramente, é assegurar a apresentação dos documentos referentes às importações, para que a fiscalização possa verificar sua regularidade. A norma impõe um dever de solicitude e presteza perante a fiscalização aduaneira, sempre que requerida a apresentação dos documentos relativos às importações realizadas pelo importador.

[...]

3.3.13. Dessarte, para que a conduta possa ser enquadrada no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, deve haver um rompimento com o dever de solicitude e presteza na

apresentação dos documentos relativos à importação, vale dizer, deve haver, por parte do importador, uma atitude omissiva, um não-agir, no que se refere à apresentação da documentação solicitada.

3.3.14. Assegurado o acesso das autoridades administrativas aos documentos relativos às transações realizadas pelos exportadores, a conduta não mais se enquadra no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3.3.15. E, deve-se destacar, o que se exige é que existam e sejam apresentados os “documentos relativos às transações realizadas pelos exportadores”, não se exige que os documentos apresentados sejam aqueles que a legislação determina. A conduta tipificada no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é a inexistência ou não-apresentação dos documentos relativos às transações realizadas pelos exportadores, não a inexistência ou não-apresentação de documentos relativos às transações realizadas pelos exportadores válidos e de acordo com o disposto em regulamento.

3.3.16. A infração que tem como núcleo a conformidade da fatura comercial com o que dispõe o regulamento é outra, é aquela do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3.3.17. Pois bem, no presente caso, não há que se falar em inexistência ou não-apresentação das faturas comerciais, pois as faturas foram apresentadas. A fiscalização não levanta qualquer dúvida de que as faturas apresentadas pela Impugnante são aquelas efetivamente relativas às operações por ela realizadas.

3.3.18. Mais: tanto as faturas comerciais relativas às importações realizadas pela Impugnante existiam e foram por ela apresentadas à fiscalização que foi com base nelas que a fiscalização apurou a alegada irregularidade relativa à assinatura nelas aposta. Caso tivesse, de fato, sido configurada a atitude omissiva na apresentação dos documentos prevista no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não haveria sido possível a constatação do suposto ilícito imputado à Impugnante.

[...]

3.3.21 Fazê-lo, permitindo que se enquadre no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, uma conduta nele não descrita e prevista, significaria clara violação ao princípio da estrita legalidade.

[...]

3.3.25 Essa necessidade de lei para a cominação de penalidades encontra-se genericamente prevista no artigo 5º inciso II, da Constituição Federal, como garantia individual,



sendo estabelecida, especificamente para as relações surgidas no campo tributário, no artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional:

[...]

3.3.26. *Sendo assim, não pode haver dúvida de que, ausente a compatibilidade entre os fatos imputados ao contribuinte e a conduta descrita na norma que prevê a infração, não se pode aplicar a penalidade nela prevista.*

3.3.27. *Nesse sentido, a reiterada jurisprudência dos Egrégios Conselhos de Contribuintes:*

[...]

[...]

3.3.28. *Não bastasse isso, revela-se absolutamente equivocado (sic) a argumentação expendida na Solução de Consulta Interna COSIT nº 40/2004, no sentido de que, por haverem sido assinadas por procuradores dos exportadores, as faturas comerciais que instruíram as declarações de Importação relativas a importações realizadas pela Impugnante seriam inválidas e, via de conseqüência, inexistentes.*

3.3.29. *Já de início, deve-se desfazer a confusão entre inexistência e invalidade, em que incorre a Solução de Consulta Interna COSIT nº 40/2004, ao afirmar que “a assinatura de próprio punho do exportador na fatura comercial, para fins de instrução da DI, é obrigatória, sob pena de invalidação do documento, o que caracteriza inexistência ou falta de apresentação da futura comercial”.*

3.3.30. *Com efeito, em qualquer negócio jurídico, deve-se distinguir os elementos necessários para sua existência dos chamados fatores que determinam a sua validade, distinção esta unanimemente consagrada na doutrina pátria:*

Os negócios jurídicos devem ser analisados em três planos distintos, concernentes à sua existência, validade e eficácia, valendo-se o direito civil de três noções autônomas, por vezes indistintamente tratadas: os pressupostos, os elementos e os requisitos do negócio.

Na análise das vicissitudes por que podem passar os fatos jurídicos, no entanto, é possível encontrar situações em que o ato jurídico (negócio jurídico ou ato jurídico stricto sensu) (a) existe, é válido e é eficaz (casamento de homem e mulher capazes, sem impedimentos dirimentes, realizado perante autoridade competente), (b) existe, é válido e é ineficaz (testamento de pessoa capaz feito com observância das formalidades legais, antes da ocorrência da morte do testador), (c) existe, é inválido e é eficaz (casamento putativo, negócio jurídico anulável antes da decretação da anulabilidade), (d) existe, é inválido e é ineficaz (doação feita, pessoalmente, por pessoas absolutamente incapazes) (...).

3.3.32. *Logo, ainda que a fatura comercial fosse inválida – o que apenas para argumentar se admite –, ela, ao contrário do*

que equivocadamente afirmar (sic) a Solução de Consulta Interna COSIT nº 40/2004, não seria necessariamente inexistente.

3.3.33. Mas, no presente caso, as faturas comerciais apresentadas pela Impugnante não são nem inexistentes, nem inválidas.

3.3.34. Não são inexistentes, porque apresentam todos os elementos gerais que são exigidos para sua existência.

3.3.35. Não são inválidas, porque nelas não se identifica qualquer das hipóteses de invalidade consagradas no ordenamento jurídico brasileiro. Senão veja-se.

25. Na seqüência, traz várias hipóteses que ocasionam a nulidade ou anulabilidade do ato jurídico, abaixo elencadas:

a) incapacidade (absoluta ou relativa);

b) defeitos no objeto da declaração (impossibilidade, ilicitude, etc.);

c) defeitos de consentimento (erro, dolo invalidante, coação relativa, lesão, estado de perigo, fraude contra credores);

d) ilicitude de motivo determinante (tiver por objeto fraudar a lei);

e) da declaração taxativa pela lei de nulidade; e

f) defeitos de forma.

26. Ressalta que, no presente caso, não se cogitaria da existência das causas de invalidação listadas nas letras "a" a "e", o que levaria à necessidade de verificar "[...] se a circunstância de a fatura comercial não possuir uma certa forma – não ser assinada de próprio punho pelo exportador e sim por um seu procurador – conduziria, no caso em tela, a sua invalidação". Quanto a esse questionamento apresenta a seguinte argumentação:

3.3.39. E a conclusão há que ser negativa: nenhuma invalidade decorre da assinatura da fatura comercial por procurador do exportador.

*3.3.40. Isso porque, como se demonstrou detalhadamente acima, o princípio geral do direito brasileiro para a forma dos atos jurídicos é o da **liberdade de formas**, consagrado, entre outros, no artigo 107 do Código Civil, e não há, no ordenamento jurídico pátrio, qualquer proibição legal de que a fatura comercial seja assinada por procurador do exportador.*

3.3.41 Sendo assim, e não havendo sido apontado o descumprimento de qualquer dos demais requisitos formais estabelecidos pela legislação aduaneira para as faturas comerciais que devem instruir as Declarações de Importação,

não há que se falar de qualquer invalidade por defeito de forma na emissão destas faturas comerciais.

3.3.42 Por fim, se houvesse qualquer dúvida acerca do enquadramento da conduta imputada à Impugnante no caput do artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não haveria que se cogitar da aplicação da multa prevista no item I da alínea "b" do inciso II desse dispositivo legal, tendo em vista o que dispõe o artigo 112 do Código Tributário Nacional, verbis:

[...]

[...]

3.3.44 E, no caso em tela, não há dúvida de que a aplicação do comando contido no artigo 112 do Código Tributário Nacional afastaria a aplicação da penalidade prevista no item I da alínea "b" do inciso II do artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

*3.3.45 De todo o exposto, resta definitivamente demonstrado que a conduta imputada à Impugnante não pode ser enquadrada na infração descrita no caput do artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, uma vez que não há como se negar que **as faturas comerciais relativas às importações realizadas pela Impugnante existem e foram apresentadas à fiscalização quando solicitadas.***

3.3.46 Conseqüentemente, diante do princípio da legalidade e do princípio da tipicidade cerrada, não se enquadrando a conduta imputada à Impugnante na hipótese prevista no artigo 70 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não há como se cogitar da aplicação da penalidade prevista no item I da alínea "b" do inciso II deste mesmo dispositivo legal.

27. Finalmente, a reclamante se contrapõe à exigência dos juros calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, argumentando no seguinte sentido:

a) que a utilização da Taxa SELIC no âmbito do Direito Tributário seria ilegal, uma vez que referida taxa teria sido criada para medir a variação verificada nas operações do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, assim como para remunerar o capital investido em títulos públicos;

b) que a definição da taxa SELIC e os critérios para seu cálculo estariam a cargo do Governo Federal, inexistindo qualquer lei que os disciplinasse; sua sistemática de cálculo seria determinada por atos infra-legais, sendo seu percentual veiculado pelo Banco Central;

c) que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 não teria definido a taxa SELIC, tampouco sua base de cálculo, inexistindo qualquer lei que o faça; ademais, tal dispositivo não atenderia à ressalva contida na parte final do parágrafo 1º do art. 161 do CTN,

devendo-se, por isso, aplicar o percentual de 1% previsto na referida lei complementar;

d) que o artigo 161, § 1º, do CTN, exigiria que lei estabelecesse os critérios de correção monetária e do cálculo dos juros de mora, mas desde que limitados a 1% ao mês; e,

e) que a exigência de juros calculados com base na taxa SELIC contrariaria os princípios da legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica.

28. *Diante do exposto, requer seja julgado improcedente o lançamento, ou, sucessivamente, seja afastada a incidência da Taxa SELIC sobre o valor da multa, nos termos da fundamentação apresentada.*

Ponderando tais argumentos, decidiu a autoridade recorrida:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/05/2006

IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE TRIBUTÁRIA ATRAVÉS DO EMPREGO DA ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE.

A analogia, por representar a criação de regra jurídica nova através do alargamento da hipótese de aplicação da norma, não prescrita originariamente, não poderá ser empregada para redundar na imposição de penalidade não prevista expressamente na lei.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2006

DELEGACIA DE JULGAMENTO. ATO ADMINISTRATIVO DE NATUREZA INTERPRETATIVA. NÃO VINCULAÇÃO.

As Delegacias da Receita Federal de Julgamento, por força do disposto no art. 7º da Portaria MF nº 58/2006, bem como no art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112/90, estão vinculadas exclusivamente a atos de natureza normativa, podendo adotar entendimento diverso àquele exarado em atos meramente interpretativos, desde que de forma fundamentada.

DESPACHO DE IMPORTAÇÃO. INSTRUÇÃO COM FATURA COMERCIAL ASSINADA POR MANDATÁRIO DO EXPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE DE DESCARACTERIZAÇÃO DO DOCUMENTO.

Inexiste disciplinamento normativo que possibilite considerar como não apresentada a fatura comercial pelo simples fato desta, em substituição à assinatura de próprio punho do exportador, estar firmada por procurador deste.

Lançamento Improcedente

Considerando que o valor exonerado era superior ao limite estabelecido na Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, remeteram-se os autos a este Colegiado para apreciação do correspondente recurso de ofício.

Conforme é possível observar em uma leitura acurada do acórdão recorrido, pode-se dizer que os fundamentos que orientaram seu voto condutor foram, em síntese:

a) que o caráter informativo (e não normativo) da Solução de Consulta nº 40, de 2004 daria liberdade àquele órgão julgador para discordar de suas conclusões;

b) que apesar da legislação pátria exigir a aposição da assinatura do exportador na fatura comercial, isso não implicaria equiparar eventual irregularidade de representação, traduzida na assinatura executada por representante do exportador situado no País, à inexistência do referido documento de instrução do despacho;

c) que essa equiparação, para fins de aplicação de penalidade, redundaria no recurso à analogia em *mala partem*, expediente vedado pelo § 1º do art. 108 do CTN. Cita pródiga doutrina;

É o Relatório 

Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

A meu ver, a decisão recorrida não merece reparo.

Em primeiro lugar, comungo com o entendimento consignado pela i. relatora no voto condutor do acórdão *a quo*. Efetivamente, a apresentação da fatura comercial assinada por preposto do importador não pode ser equiparada, para efeito de imposição de penalidades, à não-apresentação do referido documento.

Efetivamente, há que se fixar que a conduta narrada: apresentar fatura comercial assinada por representante do exportador não se subsume à hipótese estabelecida no art. 70, II da Lei nº 10.833, de 2003, que reza:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

(...)

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

(...)

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

Ou seja, a conduta típica encerrada no pré-falado ato é descumprir o dever de manter em boa ordem documentos relevantes para o exercício da fiscalização pós-despacho, não se confundindo com a hipótese narrada pelas autoridades fiscais.

Em assim sendo, o esforço exegético que levou as conclusões narradas, em verdade, preencheu-se, por meio da analogia, uma lacuna na lei que, a meu ver, não previa qualquer consequência para a conduta da interessada, de maneira a equiparar essa conduta à não apresentação da fatura comercial.

Acerca do recurso à analogia, esclarece Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. Lejus, 2002, p. 132)

É preciso distinguir entre analogia por compreensão e analogia por extensão; na primeira, a interpretação constata a incidência de regra jurídica que já existia; na segunda, não há interpretação, mas criação



de regra jurídica nova que, uma vez criada, incide sobre sua hipótese de incidência ("fato gerador" ou suporte factício).

Se o universo da conduta abstratamente prevista na norma foi estendido a fato não incluído naquele ato, indiscutivelmente, configurou-se a segunda hipótese abordada pelo autor.

Ocorre que, como é cediço, o uso da analogia não pode redundar na fixação de exigência, resultante da transformação de obrigação acessória em principal, conforme comando inserido no § 1º do art. 108 do CTN (Lei nº 5.172, de 1966):

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Por outro lado, e mais importante, a matéria foi alvo do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 14, de 13 de agosto de 2007, que diz

Artigo único. A apresentação, pelo importador, para fins de instrução da declaração de importação, da via original da fatura comercial assinada por procurador, inclusive quando domiciliado no País, desde que legalmente constituído e habilitado pelo exportador, supre a exigência da assinatura de que trata o inciso II do art. 493 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 - Regulamento Aduaneiro.

Ou seja, se a conduta narrada efetivamente se caracterizasse como uma infração, deixaria de revelar essa condição a partir da edição do ato acima transcrito.

Tratando de dispositivo que, além de assumir caráter eminentemente interpretativo, deixa de tratar determinada conduta como contrária a suposta exigência de assinatura por representante do exportador situado no exterior, indiscutivelmente, deve ser aplicada a retroatividade benéfica instituída pelo art. 106, I e II, "b" do CTN (Lei nº 5.172, de 1966):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator