



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10711.006586/87-41
Recurso nº : RP/301-0.445
Matéria : CLASSIFICAÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : DINACO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO S/A
Sessão de : 12 DE ABRIL DE 1999
Acórdão nº : CSRF/03-03.021

ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL – O produto polietileno AC-6A, na forma como foi importado, possui características de cera artificial, conforme laudo e informação técnica do Labana-RJ e se classifica no código TAB 34.04.01.03. **MULTA DO ART. 364, INCISO II, DO RIPI E, MULTA DO ART. 530 DO R.A, DECRETO 91.030/85 – INDEVIDAS – INOCORRÊNCIA DO FATO TÍPICO DA PENALIDADE.**

1- Como os bens foram corretamente declarados, incabível, no caso, a penalidade do art. 364, ii, do ripi, por absoluta falta de previsão de penalidade no erro de lançamento do contribuinte no documento “declaração de importação” e, pela aplicação do princípio da analogia – ato declaratório normativo n.º 10, de 16.01.97 da Coordenadoria Geral do Sistema de Tributação.

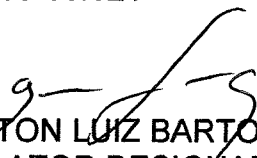
2- Multa de mora indevida enquanto não constituído o crédito tributário por julgamento definitivo e dele intimado o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para manter a exigência dos tributos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Holanda Costa que dava provimento total ao recurso e o Conselheiro Ubaldo Campello Neto (Relator) que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartolli.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nr. 10711.006586/87-41
Acórdão nr. CSRF/03-03.021



NILTON LUIZ BARTOLLI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM 06 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO ONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS , HENRIQUE PRADO MEGDA, UBADO CAMPELLO NETO.

PROCESSO Nº : 10711.006586/87-41

ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-03.021

Recurso nº : RP/301-0.445

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: DINACO IMPORTAÇÃO COMÉRCIO S/A

RELATÓRIO

A Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes prolatou decisão consubstanciada no Acórdão em referência, cuja ementa é a seguinte:

"CLASSIFICAÇÃO

1 Polietileno de baixa densidade, não emulsificável, qualidade industrial, estado físico: pó. Nome comercial: polietileno AC-6-A, densidade: 0.92, ponto de fusão: 222°F, viscosidade: a 140° C CPS 200. Cor: natural. Aplicação: Para uso na fabricação de vernizes de acabamento e desmoldante. Classificação TAB 32.02.22.99. 2. Recurso provido."

A Procuradoria da Fazenda apresentou recurso especial a este Colegiado enfatizando o seguinte:

"Trata-se de procedimento administrativo no qual a fiscalização, em ato de revisão aduaneira, deu nova classificação fiscal às mercadorias importadas, com base em laudo do Labana.

Impugnada a exigência fiscal a autoridade julgadora monocrática houve por bem de julgar procedente em parte a ação fiscal.

Irresignada, a interessada apresentou recurso, ao qual a Colenda Primeira Câmara, por maioria de votos, deu provimento.

O v. Acórdão do Colendo Colegiado "a quo" louvou-se nas respostas que o Instituto Nacional de Tecnologia deu um dos quesitos formulados.

O produto em questão é polietileno de baixa densidade e conhecido comercialmente como polietileno AC-6 A e além de objeto de apreciação por parte da Colenda Câmara recorrida, tem sido objeto de suposta divergência entre o Labana e o INT.

Tanto o Labana quanto a fiscalização entenderam que o produto em questão deveria ser classificado como cera artificial, qualificado como tal aquele produto que não tenha constituição química definida.



O quesito formulado é o seguinte:

“Considerando que um composto de constituição química definida, quando isolado, é um composto químico distinto, cuja estrutura se conhece, que não contém outra substância deliberadamente adicionada, durante ou após o fabrico (compreendendo a depuração), pode-se afirmar que o produto analisado é um composto de constituição química definida?

Ao que o INT respondeu:

“O polímero “Polietileno AC-6 A” é um composto de constituição química definida de acordo com a definição contida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Tomo I – Capítulo 29 – Produtos Químicos Orgânicos – Considerações Gerais (1)”.

Ora, o que vem a ser constituição química definida?

Quer nos parecer, “data vênia”, que o INT também não podia ou não sabia conhecer a estrutura do produto químico sob análise.

Dizer que se trata de um composto de constituição química definida conforme as notas explicativas é trabalho do intérprete da lei.

O técnico, de cujo trabalho depende o aplicador da lei, tem de dizer se é possível conhecer a estrutura química do produto e em seguida especificá-la, informando a correspondente fórmula ou fórmulas, etc.

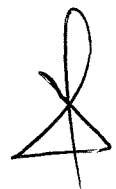
Se o INT não fez isso, parece-nos mais digno de credibilidade a informação técnica do Labana.

Mesmo porque a interessada não fez nenhum esforço para demonstrar que se trata de produto de constituição química definida. Limitou-se a afirmar, e a protestar por prova que, produzida, demonstra a procedência da ação fiscal.”

A Empresa apresentou contra-razões com os argumentos a seguir

resumidos:

“Em virtude de terem sido julgados dois Recursos do Procurador nessa C.S.R.F., recursos acolhidos e providos – acórdãos 0302184 e 0302185; como os citados recursos versassem sobre matéria idêntica a de que tratam as presentes contra-razões, serão a seguir apreciados por envolverem a matéria de mérito em discussão.



Assim, em sessão realizada no mês de outubro de 1993 essa digna Câmara decidiu, por maioria de votos, dar provimento aos R.P. nºs 301.0320 e 301.0321, sobre a classificação do polietileno nos processos de interesse do ora Sujeito Passivo.

Acolhendo os R.P. essa Câmara jogou por terra o Direito, a Prova dos Autos e a Jurisprudência.

Senão, vejamos:

Os Delegados da Receita Federal, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais julgam, dentro das normas legais estabelecidas no Decreto nº 70235 de 06/03/72, os processos de natureza fiscal administrativa.

E dentro dessas regras, sob essa órbita, os feitos devem necessária e obrigatoriamente serem decididos.

Dessa forma admitindo, para efeito de argumentação, pudesse o R.P. justificar o reexame do mérito do processo, Deveria Derrubar a Prova dos Autos, o que não o fez, nem tentou. Limitou-se a questionar o que seria produto de constituição química definida.

O R.P. se dirigia contra os Acórdãos da 1ª Câmara do 3º C.C., acórdãos que se louvaram, como há anos vem se louvando, na Prova Produzia nos Autos, o laudo do INT, como ordena o art. do D. 70235/72:

“ Art. 30 Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres” (grifos nossos).

É o que vem reproduzindo o INT, repetitivamente, sobre o polietileno importado, com base inúmeras literaturas técnicas e em análises químicas do produto importado (protocolo 41520.000604/90, nos autos, e protocolo 0168.006250/83-88) que afirmam, respectivamente:

“Sim. O polímero polietileno AC-6 A é um composto de constituição química definida de acordo com a definição contida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Tomo I – capítulo 29 – Produtos Químicos Orgânicos – Considerações Gerais (1)”.(grifos nossos)

“Baseando-se na literatura consultada, é claro e sem dúvida que o polietileno quer de alto ou quer de baixo peso molecular



é considerado composto de constituição química definida, apesar de ser denominado como cera em algumas literaturas...

Em conclusão, por tudo que foi por nós dito o produto "polietileno AC-8" não pode ser considerado cera artificial..." (grifos nossos)

como se verifica o polietileno é um Produto de Constituição Química Definida.

A Legislação aduaneira à época da importação TAB/NBM como a atual T.A.B./ NBM – NESH indicam nas Notas Introdutórias Explicativas do Cap. 34, onde se posicionam as Cêras Artificiais, que:

"Notas

1 o presente capítulo não compreende:

a).....

b) os compostos isolados de constituição química definida;" (grifos nossos)

Assim, em decorrência de norma Literal de Classificação de mercadorias, são excluídos do cap. 34, Não Podem Nele se Posicionar, os produtos de Constituição Química Definida.

E assim sendo, Como Poderia Essa C.S.R.F. reformar Acórdão da 1ª Cam. Do 3º C.C. Contrariando a Prova dos Autos e Classificando o Polietileno Importado, um produto de constituição química definida, no cap. 34, no exato capítulo do qual a TAB Literalmente o Exclui?!

Obviamente, não podendo classificar-se o polietileno importado, nunca é demais repetir, um produto de Constituição Química Definida, no código 34.04.01.03, código da Autuação do ora Sujeito Passivo, em virtude de Disposição Literal da Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB, a correta e específica classificação tarifária do polietileno é a indicada pelo ora Sujeito Passivo nos documentos de importação GI e DI no código 39.02.22.99 à época da autuação.

Em consequência ao reformar o acórdão recorrido, exarado pela 1ª Câmara do 3º C.C., entendendo como correta a classificação da Autuação no código 34.01.01.03, jogou por terra essa Câmara Superior de Recursos Fiscais:

a) Disposição literal da TAB (NBM/NESSA) expressa na Nota 1ª alínea b. do cap. 34, Norma de classificação;



- b) A prova produzida nos autos, reproduzidas em dezenas de processos versando sobre o mesmo objeto;
- c) Jurisprudência unânime, que data de cerca de 20 anos.

Pelas razões apontadas está certo o Sujeito Passivo que a decisão da C.S.R.F., ora criticada, não será Repetida no julgamento do R. P. nesta contra arrazoadado.

Embora admitindo possam, da mesma forma que o patrono do Sujeito Passivo, terem os ilustres Conselheiros dessa C.S.R.F. recebido extasiados a aula de Química prestada pelo digno Conselheiro Relator dos processos, quando da sessão de julgamento, cujas decisões se converteram nos acórdãos nºs 0302184 e 0302185, é forçoso reconhecer que a aula por si só não justificou nem química nem juridicamente a não observância da prova e da norma escrita.

De toda a conveniência seria registrar que o ilustre Conselheiro Relator ao analisar a prova, ao reconhecer o polietileno como um produto quimicamente definido, não deu importância ao fato, não deu importância à prova, não deu importância à norma legal, não deu importância ao entendimento dos conselheiros, que há cerca de 20 anos (veja-se acórdãos da 1ª Câmara do 3º C.C. nos autos) obedecem a lei, não classificando os produtos quimicamente definidos no cap. 34, por literal exclusão estabelecida em lei.

Como se verifica, é Manifesto o Equívoco da Maioria dos Conselheiros da C.S.R.F. que acolheram recursos idênticos ao ora contra arrazoadado, por acompanharem o voto do Conselheiro Relator, classificando o polietileno importado, produto quimicamente definido, no código 34.04.01.03.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro UBALDO CAMPELLO NETO, Relator

Comungo do entendimento da Doutra Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 301-26.945, sessão de 28/04/92, o qual transcrevo a seguir:

"A Decisão nº 185/88, de 1ª Instância está assim ementada (fls. 35):

"REVISÃO - Procedimento fiscal quanto ao enquadramento tarifário de Polietileno de baixa densidade, não emulsificável e de nome comercial; Polietileno AC-6A, AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Este processo é idêntico ao do recurso nº 109.810, Por isto, aqui reproduzo o voto do ilustre Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, de que resultou o Acórdão nº 301-26.943/92, verbis:

"Atendida a complementação de diligência solicitada, quanto aos quesitos formulados pela recorrente (fls. 108), por determinação desta Primeira Câmara, conforme Resolução nº 301-0.408, de 24 de agosto de 1989, cujo relatório e voto às fls. 102/105, leio em sessão retorna o processo para prosseguimento do julgamento,

A questão do enquadramento tarifário do polietileno de baixa densidade tem sido objeto de apreciação por parte desta Colenda Câmara em processos que versaram sobre matéria similar os acórdãos respectivos se louvam sempre nos laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que, por seu turno, divergem frontalmente dos laudos de análise emitidos pelo Laboratório de Análise (LABANA).

No caso vertente, trata-se do produto químico conhecido comercialmente como polietileno AC-6A, que analisado pelo INT, através do parecer técnico nº 41520.000604/90 (fls.115/120) complementado pelo de nº 01240, OÒ1514/91 (fls. 132/134) elucida a matéria ao responder o segundo quesito que foi formulado nos seguintes termos:

"Considerando que um composto de constituição química definida quando isolado, é um composto químico distinto, cuja

estrutura se conhece, que não contém outra substância deliberadamente adicionada, durante ou após O fabrico (compreendendo a deputação) pode-se afirmar que o produto analisado é um composto de constituição química definida?"

Em resposta, o citado instituto afirmou categoricamente "ipsis literis";

"O polímero "polietileno AC-6A" é um composto de constituição química definida de acordo com a definição contido nas notas explicativas do sistema harmonizado (NESH) - tomo 1 - capítulo 29 - produtos químicos orgânicos - considerações gerais (1),

Destarte, os esclarecimentos acima são suficientes para afastar, logo, a possibilidade do produto examinado vir a ser classificado como "cera artificial", pois, "Sine que non" para que um produto seja qualificação como cera artificial é a de que não tenha constituição química definida.

Solicitado a identificar a composição do produto constante da amostra colhida pela R.F., (quesito 1, do laudo complementar), o INT afirma que "o produto analisado é constituído de polietileno de baixa densidade", ao contrário da conclusão do laudo de análise do LABANA, que conclui ser o produto "cera artificial de polietileno",

Ora, o laudo técnico do INT, fundamentado em sólidas razões técnicas e na literatura especializada, leva ao convencimento de que o produto, em análise, é na verdade polietileno baixa densidade, com constituição química definida.

Por outro lado, a Nota (34-1), do capítulo 34, exclui expressamente deste código os compostos de constituição química definida, ficando, portanto, assente que a classificação carreta do produto polietileno de baixa densidade é no código 39.02.22. 99 da TAB.

Outrossim, esta Colenda Câmara tem jurisprudência firmada sobre matéria, reiterada por inúmeros acórdãos."

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Eis o meu voto.

Sala das Sessões, em 12 de abril de 1999


UBALDO CAMPELLO NETO



VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, relator designado.

Trata-se de caso no qual discutia-se classificação fiscal da mercadoria "POLIETILENO AC-617-A", cuja posição atribuída pelo contribuinte foi entendida por incorreta, e aplicadas as penalidades previstas no art. 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, para o Imposto de Importação, e no art. 530 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85.

A preliminar alegada pelo contribuinte, de que o recurso especial proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, careceria de requisitos uma vez que o voto divergente do acórdão da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, sem que o Eminentíssimo Conselheiro tenha declarado as Razões de sua Divergência, fato que impediria o acolhimento do Recurso Especial, não pode prosperar vez que no registro da ata foi consignado o voto do Eminentíssimo Conselheiro Itamar Vieira da Costa, voto vencido.

Vislumbro, no caso, a necessidade de confrontar a decisão recorrida com a norma, vigente há época, instituidora do Recurso Especial, que está estatuída no Decreto n.º 83.304/79, art. 3º, inciso I, com idêntica redação no art. 30, inciso I, do Regimento Interno do Terceiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 539/92, a seguir transcrito:

"Art. 3º. Caberá recurso especial:

...

I = de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;"

Note-se que a divergência cinge-se à interpretação da lei tributária, uma vez que a norma tributária interpretada pelo acórdão recorrido é uma posição



tarifária, ou seja, norma material de direito que designa, segundo as características de cada mercadoria uma posição na classificação de nomenclatura das mercadorias, indicando as alíquotas de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados a serem aplicadas.

De outro lado, as decisões indicadas para confrontar as divergências interpretam a aplicação da norma processual administrativa, que não impõe a necessidade de declaração de voto para a interposição do recurso.

Fez a Procuradoria da Fazenda Nacional por demonstrar a divergência de interpretação da norma tributária entre as decisões confrontadas, motivo pelo qual afasta-se a preliminar, argüida em contra-razões.

A penalidade por atraso de pagamento do imposto prevista no art. 530 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, foi alterada pela disposição contida no art. 59, da Lei n.º 8.383/91, reduzindo a multa de mora de 30% (trinta por cento) para 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido.

Contudo, indevida a multa de mora pois, somente após este ato é que o lançamento tributário se perfaz completamente, tendo o contribuinte o direito de, a partir de então, recolher o tributo lançado definitivamente.

No presente caso, a exigibilidade do débito objeto do lançamento ficou suspensa pela impugnação do sujeito passivo, sendo devidas tão somente as penalidade de natureza específica, como já se firmou jurisprudência no Terceiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 301-26.284, de 05.11.90, 301.26.297, de 06.11.90, 301-26.410, de 30.01.91, 303-25.925, de 19.09.90, 303-26.096, 13.12.96, e desta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF/03-01.239, de 13.11.84.

No caso da multa aplicada com fulcro no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto

n.º 87.981/82, os argumentos para a irregularidade de sua aplicação tem fundamento a não tipificação da conduta do contribuinte, senão vejamos.

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 solicitação de despacho aduaneiro com erro de classificação fiscal

Note-se o que dispõe o art. 55 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, que trata do Lançamento (Capítulo V), aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82:

ART.55 - O lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei n.º 4.502/64, art.20, parágrafo único):

I - quanto ao momento (Lei n.º 4.502/64, art.19, e Decreto-lei n.º 34/66, art.2, alteração 7ª):

a) no desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira;

b) na saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

c) na saída do produto de armazém geral ou outro depositário, situado na mesma Unidade da Federação do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, diretamente para outro estabelecimento;

...

II - quanto ao documento (Lei n.º 4.502/64, art.19):



a) na Declaração de Importação, se tratar de desembaraço de produto de procedência estrangeira;

b) no Documento de Arrecadação, para outras operações, realizadas por firmas ou pessoas não sujeitas habitualmente ao pagamento do imposto;

c) na nota fiscal, quanto aos demais casos.

Note-se que mesmo que o Regulamento, em seu art. 22, caracteriza o importador como contribuinte do IPI, mas em momento algum dá tratamento idêntico ao importador e ao industrial, pois, reconhecendo as diferenças entre as duas modalidades de atividade econômica, atribui, a cada qual, suas obrigações e suas penas.

Oportuno, assim, na medida de suas desigualdades, a caracterização e tipificação individualizada, também, para as multas e procedimentos de cada atividade.

Verifica-se que o momento do lançamento para a atividade específica da importação é o desembaraço aduaneiro, e não a entrada da mercadoria no estabelecimento importador.

Da mesma forma o documento competente para ser escriturado o lançamento é declaração de importação e não a nota fiscal de entrada, emitida sob a ordem contida no art. 257 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82.

Ou seja, no momento em que é emitida a nota fiscal de entrada, o lançamento tributário já deveria ter sido efetuado.

Há, desta forma, uma incoerência lógica temporal e formal entre a exigência da multa prevista no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre



Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82 e a tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados sobre a importação, pois nem o momento descrito na penalidade é o que se vislumbra diante dos fatos apresentados no caso em tela.

Para ser mais explícito, basta a simples leitura do art. 364, para verificar que a tipologia da penalidade é exclusiva para os casos em que o momento e o documento, competentes para o lançamento do tributo, são diversos do caso de importação:

ART.364 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na nota fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas (Lei n.º 4.502/64, art.80, e Decretos-lei n.ºs. 34/66, art.2, alteração 22ª, e 1.680/79, art.2):

I - de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto se o contribuinte o lançou devidamente e apenas não efetuou o seu recolhimento até 90 (noventa) dias do término do prazo;

II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo;

III - de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

§ 1º Incorrerão ainda nas penas previstas no inciso II ou III do "caput", conforme o caso (Lei n.º 4.502/64, art.80, § 1º):

I - os fabricantes de produtos isentos que não emitirem, ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados;



II - os que transportarem produtos tributados ou isentos, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência;

III - os que possuírem, nas condições do inciso anterior, produtos tributados ou isentos, para venda ou industrialização;

IV - os que destacarem indevidamente o imposto na nota fiscal, ou o lançarem com excesso sobre o valor resultante do seu cálculo.

§ 2º Nos casos dos incisos I a III do parágrafo precedente, quando o produto for isento ou a sua saída do estabelecimento não obrigar a lançamento do imposto, as multas serão calculadas com base no valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas neste Regulamento, incidiria sobre o produto ou a operação, se tributados fossem (Lei n.º 4.502/64, art.80, § 2º).

§ 3º No caso do inciso IV do mesmo § 1º, a multa corresponderá ao valor do imposto indevidamente destacado ou lançado, e não será aplicada se o responsável, já tendo recolhido, antes de procedimento fiscal, a importância irregularmente lançada, provar que a infração decorreu de erro escusável, a juízo da autoridade julgadora (Leis ns. 4.502/64, art.80, § 3º e 5.172/66, art.165).

§ 4º 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 (Lei n.º 4.502/64, art.80, § 4º).



§ 5º A falta de identificação do contribuinte ou responsável não exclui a aplicação das multas previstas neste artigo e parágrafos, cuja cobrança, juntamente com a do imposto que for devido, será efetivada pela alienação da mercadoria a que se referir a infração, aplicando-se ao processo respectivo o disposto no § 4º do art.388 (Lei n.º 4.502/64, art.80, § 5º).

Não bastasse expressa menção ao lançamento na Nota Fiscal, o § 4º do artigo, ainda, condiciona a aplicação das penas previstas no art. 364, a não previsão de outra penalidade específica. Especificidade está atrelada à legislação da Importação.

Ao caso é apropriada a decisão prolatada pelo MM. Juiz Federal da 4ª Vara de São Paulo, Dr. Fleury Antonio Pires, em Mandado de Segurança (Proc. 6374328), que em caso análogo proferiu:

"Ora, é princípio elementar de direito, especialmente tributário, que as infrações devem estar expressamente definidas na norma cogente, não se justificando a aplicação de penalidade sem a exata adequação da conduta à figura legal. In casu tal adequação não se revela possível já que a descrição legal do procedimento punível é por demais aleatória e incompleta. Assevera Victor Villegas, com propriedade, que "A punibilidade de uma conduta exige sua exata adequação a uma figura legal. Contudo, tal adequação claudicará se a descrição do procedimento punível for incompleta ou confusa, não revelando conteúdo específico e expressão determinada.

Assim, podem ocorrer formas disfarçadas de violação da tipicidade, como por exemplo, construindo-se um delito desfigurado, difuso, sem contornos, tanto pela falta quanto pela imprecisão das expressões escolhidas para defini-lo (in "Direito Penal Tributário", ed. 1974, ed. Resenha Tributária, pág. 192)."

Verificamos que este é precisamente o caso da infração prevista no art. 364, inciso II, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, pois pela inadequação do fato à norma tipo (conduta típica, anti-jurídica), excluí-la-á de passível aplicabilidade.



Em extraordinário artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado "A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, o eminente e culto professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, DR GERD W. ROTHMANN destacou um capítulo sob a rubrica "Características das infrações em matéria tributária", que merece transcrição aqui para servir de *supedâneo ao argumento de que a ausência de perfeita tipicidade na lei de conduta do contribuinte induz à carência da ação fiscal:*

"Tanto o crime fiscal como a mera infração administrativa se caracterizam pela antijuridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A antijuridicidade envolve a indagação pelo interesse ou bem jurídico protegido pelas normas penais e tributárias relativas ao ilícito fiscal.
(...)

A tipicidade é outro requisito do ilícito tributário penal e administrativo. O comportamento antijurídico deve ser definido por lei, penal ou tributária. Segundo RICARDO LOBO TORRES (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 1993, pg. 268), a tipicidade é a possibilidade de subsunção de uma conduta no tipo de ilícito definido na lei penal ou tributária.

(...)

Nisto reside a grande problemática do direito penal tributário: leis penais, freqüentemente mal redigidas, estabelecem tipos penais que precisam ser complementados por leis tributárias igualmente defeituosas, de difícil compreensão e sujeitas a constantes alterações."

E a mesma esteira doutrina o festejado penalista PROF. DR. BASILEU GARCIA Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, pg. 195):



"No estado atual da elaboração jurídica e doutrinária, há pronunciada tendência a identificar, embora com algumas variantes, o delito como sendo a ação humana, anti-jurídica, típica, culpável e punível.

O comportamento delituoso do homem pode revelar-se por atividade positiva ou omissão. Para constituir delito, deverá ser ilícito, contrário ao direito, revestir-se de anti-juricidade. Decorre a tipicidade da perfeita conformidade da conduta com a figura que a lei penal traça, sob a injunção do princípio nullum crimen, nulla poena sine lege. Só os fatos típicos, isto é, meticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam."

Tais elementos estavam ausentes no processo que cito, como também estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente.

Não será demais reproduzir mais uma vez a lição do já citado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, que ao estudar o FATO TÍPICO (obra citada - 1º volume - Parte Geral (Ed. Saraiva - 15ª Ed. - pág. 197) ensina:

"Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexos causal) sejam descritos como crime"

e complementa

"Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico."

Lembra, ainda, o mesmo doutrinador, na mesma obra à pág. 17, que:

"Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' para batizar aquelas leis penais que contêm a sanção jurídica determinada, porém, o preceito a que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado senão como



proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo).

Normas penais em branco são disposições cuja sanção é determinada, permanecendo indeterminado o seu conteúdo.

Depende, pois, a exeqüibilidade da norma penal em branco (ou 'cega' ou 'aberta') do complemento de outras normas jurídicas ou da futura expedição de certos atos administrativos (regulamentos, portarias, editais, etc.). A sanção é imposta à transgressão (desobediência, inobservância) de uma norma (legal ou administrativa) a emitir-se no futuro."

Nesta mesma linha de raciocínio nos ensina CLEIDE PREVITALLI CAIS, in *O Processo Tributário*, assim preleciona o princípio constitucional da tipicidade:

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida." Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência. "No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a hipótese da norma tributária material, como também sobre o seu mandamento. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiana os limites da Administração neste campo, já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade." (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtalli Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua



abrangência... " , já que "... lhe é vedada (à Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

Quando inexiste 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, que declara, em caráter normativo (inciso 1) que

"não constitui infração punível com as multas previstas no artigo 4º da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do Imposto sobre a 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." (public). LEX 1997, VOL. 61, jan/fev., pg. 164, Marginália, rubrica "Despacho Aduaneiro").

É exatamente o caso. E, com a devida vênia, é tudo quanto se pode aplicar ao caso presente, frente à realidade dos fatos, da conduta do Contribuinte, da não tipificação infracional e tudo o mais!

Diante do exposto, dou provimento **PARCIAL** ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional reconhecendo a manutenção da decisão colegiada de fls. e, para excluir as multas prevista no art. 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82 e a multa do art. 530 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo



Processo nr. 10711.006586/87-41
Acórdão nr. CSRF/03-03.021

Decreto n.º 91.030/85, sob a forma de sua nova redação dada pelo art. 59 da Lei
n.º 8.383/91.

Sala das Sessões, Brasília, 12 de abril de 1999



NILTON LUIZ BARTOLI
Relator