

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 10711.009068/93-91
SESSÃO DE : 20 de agosto de 1998
ACÓRDÃO N° : 303-28.973
RECURSO N.º : 118.217
RECORRENTE : MAGNESITA S/A
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - CORRETA IDENTIFICAÇÃO DA MERCADORIA IMPORTADA -

1. O Produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA (composto por Al₂O₃, ZrO₂ e SiO₂), por ter composição típica da família dos refratários eletrofundidos AZS, destinado a revestimento interior de fornos, tem sua classificação fiscal designada na posição 3816.00.9900.
2. Correta declaração do produto não configura infração aos arts. 524 e 526, inciso IX do Regulamento Aduaneiro, por absoluta falta de tipificação.
3. Inaplicável a penalidade prevista no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, pelo princípio da analogia (art. 4º, inciso I da Lei 8.218/91) – Ato Declaratório Normativo n.º 10 de 16/01/97 da Coordenadoria Geral do Sistema de Tributação.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as multas dos arts. 524, 526, inciso IX do RA e 364, inciso II do RIPI, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 20 de agosto de 1998


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
Coordenação-Geral da Representação Fazendária
Fazenda Nacional


NILSON LUIZ BARTOLI
Relator

LUCIANA CORIEZ RORIZ
Procuradora da Fazenda Nacional

03 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, ANELISE DAUDT PRIETO, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES e TEREZA CRISTINA GUIMARÃES FERREIRA (Suplente). Ausentes os Conselheiros: ISALBERTO ZAVÃO LIMA e SÉRGIO SILVEIRA MELO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973
RECORRENTE : MAGNESITA S/A
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata-se o presente processo administrativo de questão relacionada à correta classificação do produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA, sendo que após o relatório de fls. 72, o qual adoto para o presente, a Egrégia Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes decidiu acolher o pedido de perícia técnica formulado pela Recorrente, convertendo o julgamento em diligência ao INT - Instituto Nacional de Tecnologia para que elaborasse competente Laudo Técnico para responder aos seguintes quesitos:

- I. O produto apresenta características e ou propriedades refratárias?
- II. Trata-se de uma preparação ou composição refratária?

Foram também remetidos ao INT os quesitos formulados pela Recorrente às fls. 36 (impugnação) dos quais destaca-se os seguintes:

- I. Qual o elemento constituinte principal da MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA e que lhe confere característica essencial?
- II. Qual a aplicação industrial da MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA?

Em atendimento ao Ofício/SESIT/nº 330/97, de 18/09/97, o INT - Instituto Nacional de Tecnologia pronunciou-se pelo Relatório Técnico nº 104080, de 09/02/98, o qual, respondendo aos quesitos formulados, conclui quanto ao produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA, resumidamente, que:

- I. apresenta características e propriedades refratárias;
- II. é uma composição refratária;
- III. não é possível identificar um único elemento constituinte principal do produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA, uma vez que sem qualquer dos elementos químicos do produto, que se encontram na forma dos óxidos Al_2O_3 , ZrO_2 e SiO_2 , não é possível a obtenção da composição de fases cristalinas mulita e zircônia, típica do produto em questão;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.217
ACÓRDÃO Nº : 303-28.973

IV.a principal aplicação do produto se dá como matéria-prima para a produção de refratários utilizados em revestimentos de fornos para fusão de vidros. Entretanto, em funções de suas características de elevada refratariedade e resistência à corrosão, pode ser utilizada em outras aplicações aonde o requisito principal seja a estabilidade térmica em alta temperatura.

Os autos voltaram para julgamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

VOTO

A questão de mérito colocada neste processo, trata-se, fundamentalmente, de fixar a exata classificação fiscal do produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA.

Preliminarmente, desconsidero as respostas dadas pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia quanto aos quesitos 4, 5 e 6, formulados pela Recorrente, vez que ao instituto não é conferida a competência para determinar a classificação fiscal de qualquer produto, devendo limitar-se a expor e esclarecer quanto às características técnica da amostra submetida à análise.

É de notar-se que a Recorrente alega que atribuiu ao produto a classificação fiscal da posição 2818.10.9900, relativa ao Óxido de Alumínio, por entender que, segundo a Regra 3 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, é a posição mais específica, pois tal matéria (Óxido de Alumínio) lhe confere a característica essencial.

- a) "A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.
- b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as matérias apresentadas de sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação."

Contudo pelo que se observa do Relatório Técnico elaborado pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia, no produto Importado, não é possível identificar um único elemento constituinte principal, uma vez que, sem qualquer dos elementos químicos do produto, que se encontram na forma dos óxidos Al_2O_3 , ZrO_2 e SiO_2 , não é possível a obtenção da composição de fases cristalinas mulita e zircônia, típica do produto em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.217
ACÓRDÃO Nº : 303-28.973

Aliás, a alínea "b" da Regra 3 das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, em sua parte final salienta: "quando for possível realizar essa determinação, ou seja, que a matéria que confere ao produto a característica essencial, depende da possibilidade verificar essa determinação."

Não havendo a possibilidade de destacar um elemento dentre os demais, conforme afirma o Relatório Técnico do INT - Instituto Nacional de Tecnologia, torna-se impossível pretender a incidência dessa regra para determinar a classificação do produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA.

Desta forma, não havendo preponderância de qualquer dos elementos que compõem o produto, e, ainda, sendo impossível obter o produto se excluído qualquer de seus elementos, devemos concluir que a tese atinente aos produtos misturados, cuja classificação é determinada pelo componente que lhe confira a característica essencial, não pode ser aceita.

Outro alicerce probatório trazido na argumentação da defesa centra-se na afirmação de que o produto importado não é um produto refratário, e, ainda, "é matéria-prima para a produção de refratários, mas não é, de modo algum, um refratário em si mesmo" (fls. 18 e 20).

Todavia, o Relatório Técnico do INT, ao responder aos quesitos propostos por esta Casa, afirmou que o produto em questão "apresenta características e propriedades refratárias" e, ademais, "é uma composição refratária".

Por tais provas e considerações ponderadas, entendo que o Produto MULITA ZIRCÔNIA FUNDIDA tem sua classificação fiscal apresentada na posição 3816.00.9900.

Quanto às multas aplicadas com fundamento nos artigos 524 e 526, inciso IX do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 e no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, entendo incabíveis pelos seguintes motivos:

A multa prevista no art. 524 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, prevê:

"Art. 524. Aplica-se a multa de 50% (cinquenta por cento) da diferença de imposto apurada em razão de declaração indevida de mercadoria, ou atribuição de valor ou quantidade diferente do real, quando a diferença do imposto for superior a 10% (dez por cento) quanto ao preço e a 5% (cinco por cento) quanto à quantidade em relação ao declarado pelo importador."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

Ora, verifica-se dos autos, especificamente da Declaração de Importação (fls. 07), que a mercadoria foi corretamente declarada como "MULLITE ZIRCÔNIA FUNDIDA", inclusive com sua composição química. Em relação à quantidade e valor nada foi apurado de irregularidade, motivo pelo qual entendo inaplicável a incidência da penalidade prevista no art. 524 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

No que tange à penalidade pecuniária de 20%, aplicada com fundamento no artigo 526, inciso IX do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, da mesma forma, entendo não ser aplicável ao caso.

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 brocado 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

Em suma, o tipo infracional a ser punível seria o art. 526, inciso XI do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, o seguinte:

"... outros requisitos de controle da importação, constantes ou não da guia de importação ou de documentos de efeito equivalente, não compreendidas nos incisos IV a VII..."

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.

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, como é o caso do 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 concretos, não poderia sujeitar-se a uma penalidade correspondente a 20% do valor da mercadoria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.217
ACÓRDÃO Nº : 303-28.973

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 descriptivos do crime contido na lei penal.

Conclui-se, após análise da norma legal transcrita supra, ser incabível a aplicação da penalidade de 20% sobre o Imposto de Importação, que deixou de ser pago, pelo fato de que a mesma é aplicável na falta de recolhimento das contribuições de modo geral, ou pela classificação errônea por parte do contribuinte.

A fim de comprovarmos a ilegalidade contida no inciso III do Art. 169 do DL 37/66, com a redação do art. 2º da Lei 6.562/78, transcrita no inciso IX do art. 526 do Decreto 91.030/85, passamos a transcrever trecho da sentença prolatada pelo MM. Juiz Federal da 4ª Vara de São Paulo, Dr. Fleury Antonio Pires, em Mandado de Segurança (Proc. 6374328):

“O art. 2º da Lei 6.562/78 deu nova redação ao art. 169 do DL 37/66, estabelecendo, no que interessa ao deslinde da questão aqui debatida:

Art. 2º - o art. 169 do DL 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 169 - Constitui infração administrativa ao controle das importações:

I - ...

II - ...

III - descumprir outros requisitos de controle de importação, constantes ou não de guia de importação ou de documento equivalente:

a) ...

b)...

c)...

d) não compreendidas nas alíneas anteriores: pena: multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

Ora, a letra “d” não especifica quais seriam esses “outros” requisitos de controle de importação “não compreendidos nas alíneas anteriores” (a, b, c), tornando difícil a atuação do intérprete no sentido de tipificar as ações ou omissões do importador que ali estariam previstas.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

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).”

É precisamente o caso das infrações previstas na letra “d” do inciso III do art. 2º da Lei 6.562/78. Logo, à mingua de delimitação legal específica, a indicação de país de procedência/origem diversa ou fabricante diverso daqueles constantes da guia de importação, não dá lugar à penalidade ali prevista.

Mas, ainda que assim não seja, ainda que fosse possível extremar as infrações que se enquadrariam no dispositivo legal em epígrafe, é bem de ver que as infrações ali previstas genericamente só poderiam ser especificadas através de um critério decorrente dos objetivos gerais que nortearam o legislador da Lei n.º 6.562/78. É esse critério decorrente da verificação em cada caso de reflexo ou consequência de natureza fiscal ou cambial, escopo primordial da legislação regressiva em análise.

Ora, no caso dos autos não são apontados quaisquer reflexos de natureza fiscal ou cambial. As mercadorias encontradas são coincidentes nas características essenciais (peso, preço, qualidade, classificação tarifária), ocorrendo, apenas, divergência quanto a procedência. Não há, assim, qualquer infração de natureza fiscal ou cambial, não se justificando a penalidade imposta à Impetrante.”

Em extraordinário artigo publicado na RT-718/95, pg. 536/549, denominado “A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, o eminentíssimo 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

“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.”

É a mesma esteira doutrinada pelo festejado penalista PROF. DR. BASILEU GARCIA Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4^a 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, antijurídica, 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 antijuridicidade. 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.”

Já tivemos oportunidade de defender tese paralela em outro feito perante este mesmo E. Conselho, consignando no nosso voto que:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

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 nexo 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 sanctio juris 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

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 é decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiano os limites da Administração neste campo, já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade.” (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtali 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.”

Quanto a multa do artigo 364, II do R.I.P.I., o caso envolve lançamento de imposto derivado de importação de iniciativa do sujeito passivo, que, de conformidade com a norma do art. 55 do mesmo RIPI, assim se dá:

“Art. 55 - O lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado, sob sua exclusiva responsabilidade:

I - quanto ao momento:

a) no desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira;

II - quanto ao documento:

a) na declaração de importação, se tratar de desembaraço de produto de procedência estrangeira;

.....
c) na nota fiscal quanto aos demais casos.”

Ora, na D.I. a descrição das mercadorias não está incorreta, ao contrário, 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 composta de substância outra predominante, declinou-a em incorreta classificação tarifária.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

Ora, num primeiro passo, a imposição de pena (o valor do imposto não é pena, mas crédito tributário) deriva de dolo específico, de fraude, de conduta maliciosa.

Constate-se, às escâncaras, que as figuras típicas de conduta especificadas no indigitado art. 364 RIPI/82, todas dizem respeito a conduta fraudatória aos interesses do Fisco, derivadas de atos de vontade (ainda que omissivos): falta de lançamento do valor do imposto; falta de recolhimento do imposto lançado mas não declarado etc.

Já se vê no caso sob julgamento que nenhuma dessas hipóteses ocorreu, pois que a mercadoria foi identificada, foi classificada e (segundo essa classificação à época compreensível) destacada e aplicada a alíquota vigorante, só não tendo havido nenhum recolhimento porque tal alíquota era “zero”.

Mas, num segundo passo, também, não seria aplicável ao caso concreto a pena do art. 364 do RIPI porque as hipóteses previstas neste dispositivo tratam exclusivamente de falta de lançamento do IPI em nota fiscal e jamais em Declaração de Importação.

Acima já destaquei que o art. 55 do mesmo Regulamento do IPI edita que é na declaração de importação que o lançamento seria efetivado em caso de desembaraço de produto de procedência estrangeira.

Dessa forma, a norma do art. 364 é inaplicável à espécie, por tratar de casos típicos de lançamento em nota fiscal, diverso do presente.

Pode-se, assim, afirmar acertadamente que inexiste qualquer previsão legal para imposição de multa nos casos de falta de lançamento do IPI na declaração de importação (DI).

O Direito Penal (e por conseguinte o Direito Tributário penal) contém normas adstritas às normas constitucionais. Dessa sorte, está erigido sob a primazia do princípio da legalidade dos delitos e das penas, de sorte que a justiça penal contemporânea não concebe crime sem lei anterior que o determine, nem pena sem lei anterior que a estabeleça; daí a parêmia “*nullum crimen, nulla poena sine previa lege*”, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje (cf. BASILEU GARCIA, Instituições de Direito Penal, vol. I, Tomo I, Ed. Max Limonad, 4ª edição, pg. 19).

Na órbita constitucional, aqui entre nós, tem-se a garantia fundamental do inciso XXXIX do art. 5º (CF) que mandamenta: “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.217
ACÓRDÃO Nº : 303-28.973

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional: *"Art. 97. Somente a Lei pode estabelecer: (...) V-A combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas".*

Não há, aqui, como não se invocar teorias singelas sobre o trinômio que habilita considerar uma conduta como infratora às normas de natureza penal: o fato típico, a antijuridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17ª edição, pg. 136/137).

O fato típico é o comportamento humano que provoca um resultado e que seja prevista na lei como infração; e ele é composto dos seguintes elementos: conduta humana dolosa ou culposa; resultado lesivo intencional; nexo de causalidade entre a conduta e o resultado; e enquadramento do fato material a uma norma penal incriminatória.

A antijuridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou antijurídica quando não for expressamente declarada lícita.

Culpabilidade é a reprovação da ordem jurídica em face de estar ligado o homem a um fato típico e antijurídico.

Dessa caracterização de tipicidade, de conduta e de efeitos é que nasce a punibilidade.

Tais elementos estão ausentes no caso presente. Daí não ser punível a conduta do agente.

Quando inexiste norma expressa sobre determinada circunstância ou conduta, é lícito ao julgador valer-se do Princípio 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 I) 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.217
ACÓRDÃO N° : 303-28.973

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 VOLUNTÁRIO, para manter o lançamento tributário constituído no auto de infração de fls. 01, e EXCLUIR as multas aplicadas com base nos art's. 524 e 526, inciso IX do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, e no art. 364, inciso II do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82.

Sala das sessões, em 20 de agosto de 1998


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator