

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 10783.005882/93-57  
SESSÃO DE : 19 de fevereiro de 1998  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791  
RECURSO N° : 118.854  
RECORRENTE : VITECH - VITÓRIA TECNOLOGIA S/A  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO. MULTAS.

1. Não caracterizado o cerceamento do direito de defesa.
2. Partes e peças de unidade acionadora de disco flexível de 5 ¼. Verificado que se caracterizam como sendo o artigo desmontado, classificam-se pelo código específico 8471.92.0101 da TAB.
3. Descrição inexata da mercadoria na DI em desacordo com o verificado em conferência física (Laudo Técnico de fl. 43/44). Incidência da multa proporcional (art. 364 - II do RIPI), mas reduzida a 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).
4. Não demonstrada a ocorrência de qualquer infração tipificada ao controle das importações.
5. Rejeitada a preliminar

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 negar provimento ao recurso quanto à exigência dos impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados; por unanimidade de votos, em dar provimento parcial quanto às multas, apenas para excluir a multa do art. 526, IX, do RA; e por maioria de votos, em manter a multa do art. 364, II do RIPI, mas reduzida a 75% (art.44 da Lei nº 9.430/96), vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, e Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, na forma do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto relativamente à multa do art. 364, II do RIPI a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 19 de fevereiro de 1998

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
PRESIDENTE

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial  
Fernando Melo

  
LUCIANA CHÁVEZ RONIZ FONTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

  
NILTON LUIZ BARTOLI - RELATOR

195 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : GUINÉS ALVAREZ FERNANDES, CELSO FERNANDES. Ausente o Conselheiro SERGIO SILVEIRA MELO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791  
RECORRENTE : VITECH - VITÓRIA TECNOLOGIA S/A  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

## RELATÓRIO

Em ato de Revisão Aduaneira, a fiscalização da DRF de Vitória - ES, lavrou Auto de Infração n.º 027/93, de 15/10/93 (fls. 01), vez que constatou que a Recorrente importara mercadoria descrevendo-a e classificando-a erroneamente, com finalidade de usufruir de alíquota menor, tendo infringido, assim, a Legislação Tributária e controle de importação, sujeitando-se às penalidades previstas nos Arts. 524 e 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85 e art. 364 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82.

A falta foi verificada visto que a mercadoria declarada foi “partes e peças de disco flexível 1,2MB marca Chinon” (Código TAB 8473.30.9900, alíquotas de Imposto de Importação 20% e de Imposto sobre Produtos Industrializados de 15%), constitui, no entendimento da fiscalização, em “500 unidades de disco flexível 1.2MB marca Chinon desmontados, sendo, que as partes formam os conjuntos, nada faltando para completá-los que não a embalagem.” (Código TAB 8471.92.0101, alíquotas de Imposto de Importação 35% e de Imposto sobre Produtos Industrializados de 15%), restando, assim a diferença de Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados apurada com os acréscimos legais de 30.708,62 UFIRs.

Devidamente intimada, em 26/11/93, a Recorrente apresentou Impugnação ao Auto de Infração, em 20/12/93, (fls. 24 a 30), alegando em suma que:

(I) no ato do despacho aduaneiro a autoridade competente para conferência das mercadorias importadas, concluiu a conferência sem qualquer exigência fiscal;

(II) a autoridade revisora careceu, no momento da autuação dos elementos materiais das mercadorias importadas para constatar, efetivamente, se constituem as unidades classificadas na TAB 8471.92.0101, e estando ausente o suporte fático, como tem decidido os Egrégios Conselhos de Contribuintes, ante a falta de mercadoria cuja classificação é discutida, consideram como correta a classificação fiscal proposta pelo importador-contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

(III) o ato de revisão, instrumentalizado no auto de infração, constitui injustificável mudança de critério jurídico pelo Fisco, afrontando o art. 146 do CTN, e, ainda, que a alteração do lançamento tributário não atendeu aos requisitos do art. 145 c/c o art. 149 do CTN;

(IV) a revisão do lançamento está adstrita ao que determina o art. 145 do Código Tributário Nacional e que não é o caso em questão; e,

(V) mesmo que mantidas as exigências de pagamento dos tributos face à classificação fiscal errônea, a multa aplicada com fulcro no art. 526, IX, do Regulamento Aduaneiro, seria incabível por falta de embasamento fático e legal.

Após a juntada da Impugnação, com despacho para encaminhamento a julgamento para a SESIT (fls. 31), consta a juntada de Termo de Verificação e Constatação, na qual o Auditor-fiscal compareceu ao Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo - ITUFES, com finalidade de obter informação e técnicas sobre as mercadorias objeto do Auto de Infração, sendo que foi ouvida a opinião do Prof. Ailson Roseti e do Prof. Dante de Araújo, que, após exame detido das peças constantes da referida DI e suas adições, firmaram “que provavelmente as peças declaradas e descritas nas adições representam a quase totalidade da unidade disco flexível 1,2 MB marca Chinom.” (fls. 32).

Alçados os autos à Inspetora da Alfândega do Porto de Vitória, que determinou que, “com base no Termo de Verificação e Constatação de fls. 32 e tendo em vista o disposto no art. 18 e seus parágrafos da Lei n.º 8.748/93”, a realização de perícia para esclarecer se as mercadorias constantes das Adições da DI, classificadas no código TAB 8473.30.9900 como partes e peças, apresentam no seu conjunto as características essenciais de equipamento a ser classificado no código TAB 8471.92.0101.

Devidamente intimada (fls. 35) a Recorrente indicou como representante o Engenheiro José Carlos Mendes Pires (36), o qual participou, em 24/08/94, de reunião juntamente com o Auditor-Fiscal da ALF/Vitória/ES e os Profs. Ailson Roseti de Almeida e Getúlio Vargas Loureiro, ambos do Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo - ITUFES, sendo que, após debates, “ficou acertado que tanto o representante da autuada, quanto os professores do ITUFES, defenderiam os respectivos pontos de vista através de relatórios escritos, que serão inseridos neste processo.” (fls. 41).

Os Peritos do Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo manifestaram-se às fls. 44/45, em Laudo Técnico que concluiu que “as partes declaradas no referido Extrato, quando devidamente montadas irão constituir

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

em 500 (quinhetas) unidades acionadoras de disco flexível de 3 1/2. (três e meia polegadas).”, sendo que, apesar de intimada (fls. 42/43), a recorrente, por seu representante técnico não apresentou suas considerações técnicas.

Remetido à DRJ/Rio de Janeiro/RJ, por determinação contida no art. 6º da Portaria do Ministério da Fazenda n.º 384, de 29/06/94, foi proferida decisão julgando parcialmente procedente a Impugnação, para eximir a autuada do recolhimento da multa prevista no art. 524 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, e declarar que a mercadoria identificada no Auto de Infração n.º 027/93 correta é “500 unidades de disco flexível 1.44 marca CINON” e que é devida a diferença do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados e as multas capituladas no art. 526, IX do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, no art. 364, II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, e no art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, além dos encargos cabíveis, conforme havia sido aplicado no Auto de Infração, com fulcro, em suma, nas seguintes considerações e fundamentos.

Quanto ao fato de a autoridade aduaneira ter realizado a conferência e liberação da mercadoria quando do desembaraço, não implica que tenha ocorrido a conclusão do despacho, que comumente se dá com a revisão aduaneira, que é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a apuração da regularidade do pagamento de imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado e da exatidão das informações prestadas pelo importador (art. 2º do Decreto-lei 2.472/88, art. 54 do Decreto-lei n.º 37/66 e art. 455 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85).

Na mesma linha, conclui a autoridade julgadora que procede a autuação vez que a questão levantada não se trata de matéria de direito, como alegado na defesa, mas sim de fato, pois envolve questões técnicas relativas a sua natureza ou sua aplicação relacionadas à mercadoria importada e relacionada, não sendo o caso da aplicação do art. 146 e art. 145 c/c art. 149 do Código Tributário Nacional.

Declinando sobre a correta aplicação das Regras Gerais de Interpretação reconhece que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH) são fontes subsidiárias de interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, como dispõe o art. 100 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85. E, assim, considera aplicável ao caso a Regra 2ª integrante das Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

Com tais considerações e acatando o Laudo Técnico do Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo (fls. 44/45), entende que a mercadoria efetivamente importada, constante na DI n° 1815/93 (fls. 03/12) ao amparo da GI n.º 1950-93/001573-7 (fls. 15/16), foi: “500 (quinhetas) UNIDADES ACIONADORAS DE DISCO FLEXÍVEL DE 3 1/2. (três e meia polegadas)”, classificadas no código TAB 8471.90.0101 com alíquotas de 35% para o Imposto de Importação e 15% para Imposto sobre Produtos Industrializados a serem cobrados.

Decide pela aplicação da penalidade prevista no art. 4º, I, da Lei n.º 8.218/91, vez que entendeu que o lançamento de ofício ocorreu pois o contribuinte realizou declaração inexata e houve decorrente a falta de recolhimento de tributo.

Ratifica a aplicação da multa de 20% prevista no art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, eximindo a Recorrente da multa prescrita no art. 524 do Regulamento Aduaneiro, considerando que a descrição do produto contido na DI estar correta.

Intimada (fls. 57/58) da decisão singular e da imposição da multa a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 59/65) à decisão de procedência do auto de infração e impugnação à multa de ofício aplicada pelo julgador singular.

O Processo Administrativo foi desmembrado na forma da Portaria da SRF n.º 4.980, de 04/10/94, Anexo I, “B”, 3, sendo que o novo processo que tem por objeto a multa de ofício foi registrado sob n.º 12466.001082/96-18.

No Recurso Voluntário a Recorrente alega cerceamento de defesa vez que não realizado exame pericial e que a matéria de fato não pode ser objeto de julgamento sem produção de tal prova.

Alega, ainda, que o auto de infração foi lavrado sem a devida motivação, vez que “não há suporte fático que o arrime”, sendo mera alegação do Fisco desprovida de prova bastante, e, que inclusive não foram “retiradas amostras das partes e peças desembaraçadas para se concluir que os conjuntos dessas partes (como está no auto de infração).

Nota-se que a defesa menciona por diversas vezes “partes e peças de impressoras matriciais”, nada tendo com o objeto da análise da autuação e do presente feito que é unidade acionadora de disco flexível de 3 1/2.”

Apesar de a aplicação do art. 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, ser objeto do processo n.º 12466.001082/96-18, a Recorrente protesta contra sua aplicação, pois entende que a penalidade exige a comunhão em um só fato das



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, motivo pelo qual não houve tipificação do fato, para incidência da penalidade.

A Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se em contra-razões (fls. 69/70), aduzindo que “a questão é meramente fatural. Não se discute, no presente caso, matéria de direito” e que o laudo de fls. 44/45 soluciona a controvérsia, sendo que as peças importadas, após montadas, constituir-se-ão em produtos completos e acabados.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

VOTO

No que concerne à aplicação da penalidade prevista no artigo 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, esta câmara, em sua maioria, diverge do ilustre relator.

A descrição da mercadoria realizada nas Declarações de Importação não está de acordo com o apurado no respectivo Laudo. O conjunto dos componentes declarados na DI (e também na GI) é suficiente para a montagem do artigo, com as suas características essenciais. Não procede, portanto, a descrição desse artigo pelas suas partes, de forma a usufruir de alíquotas menores, referentes às posições em que se classificariam cada uma delas. Não constam de tal exposição os elementos necessários à devida identificação e consequente classificação da mercadoria.

E, “*data venia*”, não se diga que o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10, de 16 de janeiro de 1997, que dispõe sobre a inaplicabilidade da multa do artigo 4º da Lei 8.218/91 também em caso de erro de classificação de mercadoria, socorreria o presente caso, pois ele é claro ao colocar como condição a correta descrição do produto, com todos os elementos necessários à sua identificação.

Não tendo sido devidamente descrita a mercadoria, torna-se devida a penalidade. Entretanto, atendendo ao disposto no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, deve ser aplicado, em relação à multa, o disposto no artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 1998.

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Reladora Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

VOTO

Conhecemos do Recurso Voluntário de fls. 31/34, por tempestivo e por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Trata-se de verificar a correta classificação fiscal de mercadorias importadas sob a posição de “partes e peças”, Código TAB 8473.30.9900, sendo que, pelo que se verificou nos autos, constituem todas as peças necessárias à formação de uma unidade acionadora de disco flexível de 3 1/2 (três e meia polegadas), cuja classificação fiscal (Código TAB 8471.92.0101) impõe alíquota superior a de partes e peças.

Alega a Recorrente que foi-lhe cerceado o direito de defesa, vez que não foi realizado exame pericial na matéria de fato e não foi retirada amostra da mercadoria, contudo, pelo que se depura dos autos foi possibilitado à parte a apresentação de laudo por seu assistente técnico habilitado e nomeado às fls. 36, o que não ocorreu.

A Recorrente teve sua prova preclusa pela falta do exercício de seu direito. É de notar-se que não só foi concedida oportunidade para que a Recorrente se pronunciasse (fls. 41), como também, foi notificada, na pessoa de seu assistente técnico, (fls. 42/43) a apresentar suas provas por meio de perícia técnica, concedendo ampla oportunidade de defesa e plena capacidade de contraditório, não aproveitada pela Recorrente.

Quanto à verificação física da mercadoria, entendo ser inadequada, visto que a Recorrente não demonstrou a necessidade, tanto que não fez, em sua defesa, qualquer alegação a respeito de eventuais componentes ou peças que estariam ausentes na importação e seriam de fundamental importância para que as partes e peças, quando montadas, não fossem identificadas como uma unidade de disco flexível.

Por tais motivos, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

É certo que a questão está restrita à matéria de fato, vez que concluído, a final que as partes e peças constituem o produto verificado pela fiscalização, impõe-se a aplicação da 2ª Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

O laudo de fls. 44/45 é conclusivo ao afirmar que os componentes importados, ao serem montados comporiam a mercadoria contida na posição da

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

classificação fiscal apontada pelo fisco, ou seja, "500 (quinhetas) UNIDADES ACIONADORAS DE DISCO FLEXÍVEL DE 3 1/2. (três e meia polegadas)", classificadas no código TAB 8471.90.0101 com alíquotas de 35% para o Imposto de Importação e 15% para Imposto sobre Produtos Industrializados.

Os argumentos carreados aos autos pela Recorrente não foram suficientes para demonstrar que as partes e peças importadas não compõem a integralidade das partes e peças da unidade de disco flexível objeto da importação, para que a aplicação da 1ª Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, pudesse ser aplicada ao caso.

Aliás, a maior prova que poderia ser usada, o laudo divergente de seu assistente técnico, precluiu com a ausência de apresentação, apesar de a Recorrida ter sido notificada por duas vezes, uma na própria reunião com os técnicos do Instituto de Tecnologia da Universidade Federal do Espírito Santo, (fls. 43) e outra via AR.

Entretanto, quanto às multas de 20% do art. 526, IX, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/85), e a de 100% do art. 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto 87.981/82), entendo-as indevidas no caso vertente.

Fundamento meu entendimento:

**Multa do Artigo 526, IX (Decreto 91.030/95) Regulamento Aduaneiro:**

O inciso IX do Art. 526 do R.A. prescreve que constitui infração, apenada com a multa de 20% do valor do imposto de importação, o descumprimento de :

"... 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..."

O requisito infringido seria que foi licenciada a G.I. para partes e peças, quando na realidade trata-se de material com as características de artigo completo ou acabado.

Tal requisito não pode ser erigido como infração e colocado na vala comum dos "outros".

Ademais, o preceito legal que embasa o feito fiscal é ilegal, porque demasiado genérico. Refere-se a OUTROS requisitos não previstos anteriormente,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

deixando ao alvedrio do autuante ou do julgador entender quais sejam esses requisitos. É óbvio que os dispositivos sancionantes devem ser claros e objetivos, a fim de dar segurança ao contribuinte. Que segurança tem o importador diante de dispositivo tão genérico? A qualquer momento pode ver-se autuado, por exemplo, por não ter preenchido determinado campo da guia de importação, pretendendo o autor desse feito que essa falta tipificaria o preceituado no dispositivo em discussão, uma vez que o requisito - preencher todos os campos da guia de importação - não está compreendido entre os incisos IV e VII.

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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

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.”)

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), ocorrendo, apenas, divergência quanto a país de procedência/origem diversa daqueles constantes da guia de importação. 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

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 anti-juridicidade da conduta, pela tipicidade das respectivas figuras penais ou administrativas e pela culpabilidade (dolo ou culpa).

A anti-juridicidade 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 doutrinada pelo 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-juridicidade. 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

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

“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 prævia lege”, erigida como máxima fundamental nascida da Revolução Francesa e vigorante cada vez mais fortemente até hoje (Cf. Basileu Garcia, op. Cit., 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.”

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional: “Art. 97. Somente a Lei pode estabelecer: (...) V-A cominação 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 anti-juridicidade 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 anti-juridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou anti-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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

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 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 exequibilidade 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

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 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.”

**Multa do Artigo 364, II, (Decreto.....) 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, nas DI's do desembaraço aduaneiro, a descrição das mercadorias não está incorreta, ao contrário, constata-se -- e ninguém contesta --

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.854  
ACÓRDÃO N° : 303-28.791

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, comprehensível e nada maliciosa a dúvida que assolara a Importadora quando da classificação da mercadoria no desembaraço.

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 comprehensível) destacada e aplicada a alíquota vigorante, só não tendo havido nenhum recolhimento porque tal alíquota era “zero”.

Mas, num segundo passo, fora o que já foi argumentado acima no caso da multa do art. 526, IX, 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 caso típico 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

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, 4<sup>a</sup> 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.*"

No âmbito tributário, a trilha é a mesma, estampada no Código Tributário Nacional: "*Art. 97. Somente a Lei pode estabelecer: (...) V-A cominação 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 anti-juridicidade e a culpabilidade, segundo conceitos extraídos da preleção de DAMÁSIO E. DE JESUS (in Direito Penal, Vol. 1, Parte Geral, Ed. Saraiva, 17<sup>a</sup> 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 anti-juridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou anti-jurídica 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.854  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.791

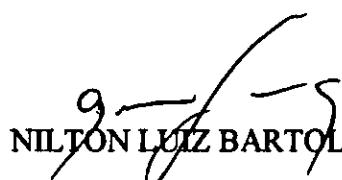
Quando inexiste norma expressa sobre determinada circunstância ou conduta, é lícito ao julgador valer-se da analogia (art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, e art. 108, I, do C.T.N). E, neste passo, legislações análogas que contemplam situações idênticas socorrem a Contribuinte do caso Concreto. 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!

“EX POSITIS”, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para confirmar a ação fiscal, e para excluir a multa do 526, IX do R.A e, a multa do art. 364, II, do RIPI/82, por entender que a mercadoria está perfeitamente descrita na Guia de Importação e na Declaração de Importação, sendo esta a única condição exigível, comprovadas as demais.

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 1998.

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Conselheiro