



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
RECURSO Nº : RP/301-0.543  
MATÉRIA : I. I  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
SUJEITO PASSIVO : TAXI AÉREO PANTANAL LTDA.  
RECORRIDA : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SESSÃO DE : 07 DE MAIO DE 2001  
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-03.166

INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA – A ausência de tipificação específica da conduta punível, caracteriza a norma penal tributário como norma em branco, o que importaria na outorga à autoridade administrativa, para aplicação da lei penal com discricionariedade e subjetivismo, o que não pode ser admitido em pleno Estado de Direito. Inaplicável, portanto, a norma penal disposta no art. 526, inciso IX, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85.

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

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

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 03 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, HENRIQUE PRADO MEDGA e PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES.

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166  
RECURSO : RP/301-0.543  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
SUJEITO PASSIVO : TÁXI AÉREO PANTANAL LTDA

## RELATÓRIO

Com o Acórdão 301-28.891, de 22 de agosto de 1.996, a douta Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso de Pantanal Linhas Aéreas Sul. Entendeu a Câmara que “não cabe a aplicação do inciso IX do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, pois tal dispositivo fere o princípio constitucional da Reserva Legal, vez que sua redação não define a infração”.

Trata-se de importação de partes e peças para a qual fora obtido o direito de apresentar a guia de importação posteriormente ao registro da declaração de importação conforme autorizado pelo art. 2º “b” e § 2º da Portaria DECEX 08/91, com a redação dada pelo art.1º da Portaria DECEX 15/91, havendo o contribuinte apresentado a GI a destempo uma vez que emitida em 10.07.92 só em 27.08.92 foi entregue na repartição aduaneira, quando já havia perdido a validade.

A ilustre Procuradora da Fazenda Nacional adota o entendimento manifestado no voto vencido do saudoso Conselheiro Dr. Luiz Felipe Galvão Calheiros de que transcreve o seguinte trecho:

“(…) Do exame destes dispositivos, verifica-se que está o importador equivocado quando pretende tipificar a infração de intempestividade na apresentação de GI à repartição aduaneira no inciso VII do art. 526 do RA, vez que este inciso se refere tão somente à relação especificativa do material importado que pode ou não ser exigida, conforme o caso, quando se tratar de guia expedida sob tal cláusula. São documentos que podem ter prazos diferentes. A tipificação da infração é, sem dúvida, a do inciso IX, acima transcrito, não pelos motivos apresentados pelo fisco mas simplesmente porque o ilícito não está especificado em qualquer outro dos incisos do art. 526 e de fato ocorreu, conforme reconhece a própria recorrente”



PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

Traz em apoio deste entendimento o Acórdão 303-27.613 da Terceira Câmara, em sessão de 15.4.1993, quando concluiu que entrega da GI após 15 dias da data de sua emissão ao órgão competente, caracteriza infração ao inciso IX do art. 526 do RA.

Instada a se manifestar em contra-razões, a interessada deixou de fazê-lo.

É o relatório.



PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

VOTO VENCIDO.

Conselheiro- Relator JOÃO HOLANDA COSTA

Dou acolhimento às razões da Fazenda Nacional dado que, em se tratando de apresentação, fora do prazo, de guia de importação emitida na forma prevista no art. 2º letra “b” da Portaria 08/91 e art. 1º da Portaria 15/91, ambas do DECEX, ficou caracterizada uma infração a uma norma de controle da importação.

As infrações ao controle das importações são punidas conforme o art. 526 do Regulamento Aduaneiro, incisos I a IX, sendo que os incisos I a VIII referem-se a determinadas infrações ali descritas e inciso IX engloba no seu bojo as demais não contempladas nos incisos anteriores mas que estão certamente incluídas no “caput” do artigo desde que se configurem como sendo infrações administrativas ao referido controle como é o caso destes autos.

Não se há de dizer que o dispositivo seja genérico pois, ao contrario, ele precisa que pune as demais infrações ao controle da importação, bastando que se identifique qual a infração e que seja ao controle da importação.

A exigência de apresentação da GI dentro do prazo determinado pela norma de DECEX é regra de controle da importação. Seu descumprimento caracteriza infração que se enquadra plenamente na regra do inciso IX do art. 526 do RA que tem fundamento legal seja no Decreto-Lei nº 37/66 – art. 169, seja na Lei 6.562/78 – art. 2º.

Voto para dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, 07 de maio de 2.001.

  
JOÃO HOLANDA COSTA



PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator Designado:

Comungo do entendimento explanado pela Conselheira Dra.Leda Ruiz Damasceno em seu Voto Vencedor, quando do julgamento desta lide no âmbito da 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Com efeito, 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 o de “intempestiva apresentação de guia de importação”. 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, sem discriminá-los, 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

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-03.166

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, não se justificando a aplicação de penalidade sem a exata adequação da conduta à figura legal. In casu tal

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

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 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 nº 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 origem e fabricante. Não há, assim,

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

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, 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."

É a mesma esteira doutrinada pelo festejado penalista 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.

PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

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, meteticulosamente ajustados ao modelo legal, se incriminam.

Cabe aqui, também, a lição do renomado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, do Ministério Público do Estado de São Paulo e Professor Universitário, que ao estudar o **FATO TÍPICO** em sua obra Direito Penal - 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 nexa 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).



PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

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 PREVITALI 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 meridiano os



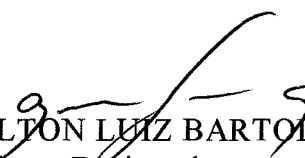
PROCESSO Nº : 10814.015446/93-36  
ACÓRDÃO Nº : . CSRF/03-03.166

limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionarietà.**" (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 discricionarietà."

Em face de todas essas considerações, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial.

Sala das Sessões-DF, 07 de maio de 2001.

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator Designado