



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10830.002314/92-47
Recurso nº : RD/303-0.242 (303-115.835)
Matéria : IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente : TEXAS INSTRUMENTOS ELETRÔNICOS DO BRASIL LTDA
Recorrida : 3ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 2001
Acórdão nº : CSRF/03-03.194

MULTA - ART. 364 II DO RIPI - DESCABIMENTO -
TIPICIDADE FECHADA - Descabe a imposição da multa à
mingua de comprovação da prática da exata conduta apontada
no tipo penal.

Recurso Especial de Divergência ao qual se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por TEXAS INSTRUMENTOS ELETRÔNICOS DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara
Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos REJEITAR a preliminar
suscitada, vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cuco Antunes e Nilton Luiz
Bartoli, e por maioria de votos, NÃO CONHECER do recurso em relação à
multa de do art. 364 e imposto, vencidos os Conselheiros Henrique Prado
Megda (Relator) e João Holanda Costa, e, quanto ao mérito por unanimidade
de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que
passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o
Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS e
MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ.

PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

RECURSO Nº : RD/303-0.242
RECORRENTE : TEXAS INSTRUMENTOS ELETRÔNICOS DO BRASIL LTDA

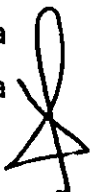
RELATÓRIO

A Colenda Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte em epígrafe excluindo a exigência da multa capitulada no art. 526.9 do Regulamento Aduaneiro, através do Acórdão nº 303-27.837, de 25/02/94, assim ementado:

“Drawback. Suspensão. Inadimplemento parcial pela venda no mercado interno de insumos importados com suspensão.
Não caracterizada a Infração Administrativa do Controle das Importações.”

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso especial contra a exigência fiscal dos tributos e seus acréscimos legais, bem como das multas do art. 59 da lei 8.383/91 e 364.2 do RIPI, com guarda do prazo regulamentar, por entende-la incabível, comprovando a divergência e respaldando o pleito com os Acórdãos 302-32.494 da Egrégia Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e 03-01.957 desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e cópias de ementas de outros Acórdãos, publicadas no DOU.

Por tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade, haja vista a inclusão nos autos de cópia de acórdãos que versam sobre as matérias pré-questionadas dando-lhes soluções diferentes caracterizando, assim, as divergências suscitadas, o recurso foi acolhido pelo Sr. Presidente da câmara recorrida, nos termos do § 3º do art. 5º, da Portaria MF nº 540/92, fazendo-se presentes os autos à d. Procuradoria da Fazenda



PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Nacional, para oferta de contra-alegações e, posteriormente, encaminhados à CSRF, para prosseguimento.

Refutando os argumentos expendidos pela defendente, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional requereu o não conhecimento do recurso por ter restado incontroversa, nas instâncias ordinárias do processo administrativo fiscal, a base fática que originou a exigência, e, caso superada esta preliminar, pelos mesmos motivos, requer seja decretada a sua improcedência.

É o relatório.



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA, Relator

Conforme consta dos autos, não se observou o total cumprimento do compromisso de exportação acordado e a empresa foi autuada por ter sido verificada diferença a menor no recolhimento dos tributos devidos quando da nacionalização de parte dos insumos originalmente importados sob o regime de drawback suspensão.

Quanto à exigência fiscal referente aos tributos, que a recorrente insiste que foram integralmente recolhidos dentro do prazo legal, disto, no entanto, não fazendo prova em nenhuma das fase processuais anteriores mas sim, pelo contrario, declarando se disposta a efetuar o pagamento já na peca impugnatoria (fls 81), além da inexistência de qualquer argumento no recurso especial verifica se, também, a não comprovação efetiva de dissídio jurisprudencial uma vez que o acórdão apontado como tratando da mesma matéria e dando lhe solução divergente, na realidade, trata de caso em que a recorrente comprovou nos autos ter recolhido todos os tributos devidos dentro dos prazos previstos em lei.

Assim, não preenchidos os requisitos de admissibilidade, uma vez que o Acórdão apontado como paradigma da divergência aborda matéria diferente, acolho a preliminar arguida pela d Procuradoria da Fazenda Nacional e não conheço do recurso no que se refere à diferencia de tributos que esta sendo exigida pela autoridade tributaria.

No tocante à multa do artigo 364, II do RIPI/82, releva notar que, a partir do desembaraço aduaneiro estabelece-se uma relação entre o fisco e o contribuinte beneficiário do regime, pelo qual o primeiro liberou mercadorias com suspensão e que o segundo promovesse a utilização das



PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

matérias-primas importadas nos seus produtos destinados à exportação, dentro do prazo de suspensão estabelecido pelo órgão fiscalizador responsável, através do Ato de Concessão, ato jurídico celebrado sob condição resolutive em que houve inadimplência do compromisso de exportar.

A penalidade prevista no artigo 364, II do Regulamento do IPI é constituída automaticamente pelo inadimplemento do prazo de recolhimento e nos termos da notificação ao contribuinte. É penalidade pecuniária a que estão sujeitos os infratores da legislação tributária. Constitui-se, na verdade em multa de ofício que decorre de infração a dispositivo legal, detectado pela administração, em exercício de regular ação fiscalizadora.

O artigo 364 do RIPI/82, que tem como matriz legal o artigo 80 da Lei 4.502/64, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 34/66, artigo 2º, 22ª alteração, assim estabelece:

"Art. 80 – A falta de lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma legais, sujeitará o contribuinte às seguintes multas:
(...) " (grifei)

Por outro lado quanto à multa de mora, na esteira dos julgados desta CSRF e das Câmaras do E Terceiro Conselho de Contribuintes, entendo assistir razão à recorrente, uma vez que não se trata, no presente caso, de inadimplemento de credito tributário regular e definitivamente constituído, vencido e não solvido.

Pelas razões expostas, conheço do recurso no tocante às penalidades para dar lhe parcial provimento excluindo da exigência fiscal a parcela referente à penalidade capitulada no art. 59 da lei 8.383/91.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 2001.


HENRIQUE PRADO MEGDA

PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Discute-se, ainda, a aplicação do art. 364 do RIPI ao caso em julgamento, i.e., se aplica ou não à Declaração de Importação.

Sustentam uns que DI é expressão sinônima de Nota Fiscal, e, por via de consequência, da espécie Nota Fiscal de Entrada. Dizem outros que não.

Tendo razão os primeiros, a falta de lançamento ou recolhimento do imposto na DI justificaria a aplicação de uma das penalidades previstas no art. 364 do Regulamento do IPI, conforme o caso. Assistindo razão aos segundos, penalidade alguma prevista nesse dispositivo seria aplicável ao caso em julgamento.

Esclareça-se que, na ocorrência em tela, a Recorrente deixou de lançar o tributo na DI porque obteve autorização para importar com suspensão do pagamento dos tributos, os insumos de procedência estrangeira descritos no Ato Concessório Drawback suspensão n 52-89/177-7.

Um dos argumentos invocados, pelos que identificam DI e Nota Fiscal, com o objetivo de caracterizar uma infração neste caso, é o de que a Nota Fiscal de Entrada, prevista no RIPI, seria de preenchimento obrigatório, com a identificação dos produtos, quantidades, etc., bem como para a alíquota e lançamento do montante IPI pago, documento que regularmente emitido serviria, ao lado da declaração de importação, para escrituração nos livros.



PROCESSO Nº: : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Acrescentam ainda que da leitura do Regulamento do IPI, permitiria concluir que o importador, quando contribuinte do IPI, é obrigado também a emissão da Nota Fiscal de Entrada, onde se exige o lançamento do imposto pago para o desembaraço aduaneiro."

No entanto, em seguida, invocando o art. 215 do mesmo RIPI, alegam que a DI veio substituir a "Nota de Importação" e, portanto, se "o lançamento do imposto era exigido na Nota de Importação, seria agora, devido na Declaração, e, ainda, que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, seriam todos espécies e sinônimos de "Documento Fiscal", assim considerado o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal da União.

Estes acima são argumentos dos quais peço vênias para discordar por total ausência de substância e de coerência. Do primeiro, infere-se que o IPI deve ser lançado na Nota Fiscal de Entrada e na DI. Contudo, o lançamento, como tal procedimento de que trata o art. 142 do CTN, efetua-se, *data vênias*, somente na DI.

Com efeito, nos casos de importação, o lançamento do IPI se dá na Declaração de Importação, conforme dispõe expressamente, com todos os ff e rr, o art. 55, II, do RIPI e o seu pagamento no registro desta (art. 112 do RA).

Por vezes as teorias da Ciência do Direito, idealizadas nas Universidades, em nada ajudam ao intérprete em sua função de aplicação do Direito. No entanto, pela nova teoria doutrinária do Prof. Paulo de Barros Carvalho, titular das cadeiras de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP e da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP/SP, verificamos que sua função exercer relevância na solução dos casos jurídicos, vez que insere-se profundamente nas estruturas



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

do pensamento jurídico e do processo de transformação de um evento qualquer em um fato relevante para o Direito. Senão vejamos.

Qualquer evento do mundo fenomênico nada significa para o Direito se, antes, não for verbalizado, vertido em linguagem apropriada para que se torne um fato e, depois, um fato jurídico.

Tal fato é, portanto, captado por uma linguagem que reconhecida pelo intérprete, pode subsumir-se ao tipo hipoteticamente idealizado por uma norma. Aí um fato jurídico, pois entendido como relevante pelo legislador e positivado.

Note-se que o mundo do Direito é um mundo de linguagem, que necessita de coerência e lógica quando da sua aplicação. Não é cabível ao direito silogismos que destruam o conteúdo da própria linguagem dando-lhe interpretações contraditórias.

Por vezes as normas elegem os veículos e as linguagem que serão tecnicamente apropriados para verter o registro de um determinado evento em linguagem bastante para possibilitar a incidência e aplicação da norma.

Não cabe ao intérprete escolher a linguagem que desejar para o registro de determinado evento, como, por exemplo, adotar outra forma de registrar o fato (hipoteticamente idealizado pela norma para exigência de tributos) da importação de mercadorias. A forma, nesse caso é prevista em lei. Há uma conduta que deve ser vertida em linguagem para que a autoridade administrativa a interprete como importação de mercadoria e, daí, atenda a um comando de uma norma funcional para aplicar a norma de tributação.

A forma que a norma tributária elegeu para verter em linguagem a importação de mercadoria é a Declaração de Importação.



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Portanto, na importação de produtos estrangeiros nem o lançamento do imposto nem seu pagamento tem qualquer relação com Nota Fiscal alguma, seja de entrada seja de saída. A primeira, como se sabe, serve para acompanhar a mercadoria estrangeira (art. 257 do RIPI) e fazer o crédito no livro registro de entrada (art. 256, II, do RIPI), e a segunda diz respeito a saída de produto industrializado.

Aliás, se concebermos a possibilidade de interpretarmos como sinônimos as formas jurídicas Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, corre-se o risco de desprestigiar a eleição legislativa e por conseguinte a função específica de cada documento ao rigor da formalidade jurídica.

De nada servindo, *ex vi legis*, a emissão de nota fiscal para a importação e o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros, não há porque identificar esta operação com o art. 364 do RIPI.

Este dispositivo do RIPI trata de falta de lançamento de imposto na Nota Fiscal ou falta de recolhimento do imposto nela lançado. Esta Nota Fiscal é a Nota Fiscal de Saída, nunca de entrada.

Realmente não pode ser a Nota Fiscal de entrada o documento de que trata o mencionado art. 364 pela simples razão de que ela não tem o escopo de recepcionar receitas, mas sim os definidos nos arts 256, II, e 257 do RIPI.

De outra sorte, o art. 29 do RIPI elenca os dois fatos geradores do IPI: (I) o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira e (II) a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. E no art. 55, inc. II, do mesmo diploma legal, diz que o imposto será lançado na D.I. quando se tratar de desembaraço de produto de procedência estrangeira (alínea "a") e "na Nota Fiscal, quanto aos demais casos" (alínea "c").



PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Assim, é o próprio RIPI que faz a distinção entre a D.I. e a Nota Fiscal, sendo que N.F. referida no mencionado art. 364 é a de saída, nada haver, portanto, com a N.F. de entrada que, como já dito, serve ao contribuinte para fazer o crédito no livro fiscal.

Por mais este ângulo, constata-se que o art. 364 não serve para apurar falta de lançamento de crédito na Nota Fiscal de entrada, nem na D.I.

Do segundo argumento chega-se a uma conclusão, ao meu ver, absurda pois ao definir Documento Fiscal (gênero) como o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal do ente tributante, impõe, por conseqüência lógica, que todas as suas espécies também terão que recepcionar receitas. Vejam, porém, o equívoco desta conceituação de documento fiscal, pois, seguindo esta linha de raciocínio, teríamos que chegar ao absurdo de considerar, também, a "Declaração do movimento de apuração do imposto" e o "Documento de prestação de informações adicionais de interesse da administração tributária" como reservados para recepcionar receitas, pois ambos indubitavelmente são "Documentos Fiscais", ex-vi do disposto no art. 225 do RIPI.

Assim, a afirmação de "Documento Fiscal" é o destinado a recepcionar receitas para o Estado é totalmente equivocada e, no caso, mais ainda absurda quando constatada que a Nota Fiscal de entrada é emitida para *"a entrada real ou simbólica de produtos estrangeiros, importados diretamente ("caput" do art. 256 e inciso II, do RIPI) e "servirá ainda para acompanhar o trânsito dos produtos até o local do estabelecimento emitente"* (art. 257 do RIPI).

Na importação o documento próprio para recepcionar receitas, no caso o IPI, e logicamente o II, é a Declaração de Importação (art. 55, II, do RIPI) que não é, e nem nunca foi, sinônimo de Nota Fiscal de entrada, e nem tem a mesma função.



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Ao contrário daqueles que afirmam que "Documento Fiscal" destina-se apenas a recepcionar receita fiscal, a Nota Fiscal de entrada tem como escopo, também, além dos definidos nos arts. 256/257 do RIPI, documentar a escrituração, como crédito do contribuinte, do IPI pago na importação, ou seja, exatamente o contrário daquela tese.

A alegação de que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação seriam todos espécies e sinônimos de "Documento Fiscal" é igualmente disparatada porque "espécies" não têm sempre nem necessariamente tratamento igual. A receptação e o abandono de incapaz são espécies de crime; no entanto, cada uma delas tem a sua pena própria. E isso se repete monótona e exaustivamente em todo sistema jurídico. Quanto a sinônimos, há os perfeitos e os imperfeitos. Aquele argumento, por conseguinte, é inconcebível para que se puna alguém sem prévia cominação legal, mandando às urtigas o princípio da tipicidade da norma.

Se faltou um dos elementos do fato típico, e no caso, sem dúvida faltou, *"a conduta passa a constituir um indiferente tipo penal. É um fato atípico."* (DAMÁSIO E. DE JESUS, in "Comentários ao Código Penal" 1º volume, Saraiva, 15ª edição, p. 197).

Invocam também os que defendem a aplicação do art. 364, ao processo em causa, o § 4º desse mesmo dispositivo legal. Dispõe o mencionado parágrafo:

"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."

Surge então a pergunta: - o RIPI equiparou a hipótese objeto deste processo a algum caso de falta de lançamento ou de recolhimento nele, RIPI, previsto? NÃO. Logo, é absolutamente inócua a alusão ao mencionado §

PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

4º. Não somente não aludiu o supra citado art. 364 à Declaração de Importação ou ao nome genérico Documento Fiscal como o seu referido parágrafo simplesmente em nada aproveita à esdrúxula tese de que alguma multa do “caput” poderia aplicar-se à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto. O que pretendem, na realidade, aqueles defensores da idéia de que, referindo Declaração de Importação, está-se mencionando Nota Fiscal, é nada mais nada menos do que a imposição de multa por analogia, o que configura verdadeira aberração em matéria tributária.

Se um ato administrativo criou um documento novo – a DI –, repugnaria, aí sim, às mais elementares normas de interpretação e ao próprio Direito, que se pinçasse, da lei, uma multa nela não prevista nem expressa nem implicitamente, para aplicar-se essa multa inexistente à hipótese de não utilização do novel documento. Imagine-se a caótica situação a que nos levariam o cultivo e o emprego cotidiano de tal idéia no direito e, em particular, no tributário e no penal!

Se a interpretação correta de uma lei beneficia um setor de atividades em detrimento de outro, corrija-se urgentemente essa a lei, mas não se queira, por isso, criar um monstro jurídico que mais cedo mais tarde devoraria, um por um, todos os direitos individuais e coletivos protegidos pela nossa Constituição.

Não há teoria, não há mandamento, não há preceito, não há regra jurídica capaz de sobrepor-se à finalidade do Direito, que é promover justiça e segurança. Senão, como se explicaria que os direitos prescrevem? Como se explicaria que uma pessoa possa reclamar hoje contra uma injustiça que sofreu e que, passado determinado prazo, não possa mais? É justamente a satisfação do ideal de segurança.

"Dizemos que um povo atingiu a ordem jurídica, quando todos os conflitos de interesse que podemos prever naquele povo estão submetidos à ação reguladora de normas universais de



PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

composição. (...) Desde o momento em que haja norma jurídica, temos então assegurada a coexistência de cada um, pois que a sociedade vive no gozo daquela segurança e daquela justiça que só a ordem jurídica pode dar."

(SAN TIAGO DANTAS, aula publicada no livro "Programa de Direito Civil", Editora Rio, 1977, ps. 37/38).

Exclua-se o ideal de segurança do conjunto de leis de um determinado país, e teremos neste país uma sociedade em que certamente não haverá ordem jurídica, e, sim, ordem social que se baseia num critério de composição, mas na qual "*faltam as normas universais de composição de conflitos e, por isto, esta sociedade não atingiu o nível de ordem jurídica.*" (Ainda o saudoso e notável professor, livro e editora citados, p. 38).

Mais não se precisaria dizer para lembrar que assertivas confusas e inconsistentes, atiradas quase ao acaso, não podem prevalecer, menos ainda interpretações que o legislador não quis dar a lei, porque salta aos olhos que a palavra, o bom senso e a lógica unem-se para repudiá-las.

"Cumprir evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro (...)."
(CARLOS MAXIMILIANO, na sua grande obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 9, edição Y tiragem, Forense, Rio, 1984, p. 103).

Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos e taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados os modos, o lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente taxativas; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes

restringir ou dilatar o sentido. Muito se aproximam das penas, quanto à exegese, porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva -, as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.

(Autor, obra, edição, tiragem, editora, cidade e ano citados, p. 332). (Nossos os grifos).

A fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixona, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existente no próprio cérebro, constituem mero acidente psíquico na sua mente.

Presume-se que a ciência procede por via de comunicação e que esta deve assegurar, necessariamente, a normal comunicação de conhecimentos. Mas ocorre que, sob o nome de ciência, anda misturado a uma boa dose de opiniões e credices. (YVES SIMON, na sua monumental obra "Philosophy of Democratic Government", The University of Chicago Press, Chicago & London, p. 20). Ademais, como muito bem advertiu EROS ROBERTO GRAU no seu artigo "A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário", in "Estudos de Direito Tributário", livro publicado em homenagem à memória do grande e saudoso jurista GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Forense, Rio, 1998, p. 128:

"A existência de diversos cânones de interpretação, agravada pela inexistência de regras que ordenem, hierarquicamente, o seu uso (ALEXY 1.983/25 e 237), importa em que esse uso, em verdade resulte arbitrária. Esses cânones funcionam como justificativas a legitimar resultados que o intérprete se predeterminara a alcançar, cujo alcance não é porém mediante o seu uso determinado. Funcionam como reserva de recursos de argumentação em poder dos intérpretes – e, ademais, estão sujeitas, também, a interpretação (ZAGREBELSKY 1.990/71). Como nada fazem senão prescrever um



PROCESSO Nº: : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

determinado procedimento de interpretação, eles não vinculam o intérprete (HASSEMER 1.985/74).

Em suma, a insubsistência dos métodos de interpretação decorre da inexistência de uma meta-regra ordenadora da aplicação, em cada caso, de cada um deles."

Essa meta-regra é que vem sendo simplesmente ignorada pelos patronos da imposição de uma penalidade a casos iguais ao da Recorrente sob o argumento de que todos são iguais perante a lei. Mas esquecem o resultado arbitrário dessa imposição, literal e isoladamente interpretada, fazendo tábula rasa (a) da norma prevista no inciso II do art. 5º da Constituição Federal "*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*"; (b) da norma contida no § 1º do art. 108 do CTN "*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei*", e, por mais forte razão, na exigência de multa não prevista; (c) do disposto no art. 111 do mesmo CTN "*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto: I - à capitulação legal do fato, II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação*"; (d) do juízo prudencial, ou seja, o de que, se todas as regras devem entender-se "em igualdade de condições", por isso mesmo é imperioso "*ponderar o conjunto das circunstâncias. Podem estas, às vezes, obrigadas a dar preferência a um dever ou um direito inferiores.*" (RÉGIS JOLIVET, no seu tratado de "Moral", 1966, Agir, Rio, p. 124); (e) da equidade que "*corrige constantemente os efeitos de uma concepção literalista dos direitos e dos deveres, e opõe-se diretamente ao formalismo e, ainda mais, ao farisaísmo que da lei, só retém a materialidade, em detrimento do espírito.*" (Autor, obra, ano e editora citados, p. 123); e, (f) "*olvidando ainda o fato de que as conclusões tiradas pelo direito positivo e promulgadas sob a forma de leis acompanhadas de sanções, evidentemente tiram o seu valor principal do rigor com que derivam dos princípios do direito natural.*" (Ainda o autor, obra, ano, e



PROCESSO Nº : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

editora citados, p. 117). (Nossos os grifos). Mas, não sendo o direito natural tão extenso quanto o direito positivo, cujo poder deriva, em grande parte, da mente do falibilíssimo ser humano, **este introduz em suas leis maior ou menor margem de contingências, mesmo visando a aplicar os princípios do direito natural aos casos particulares.**

Partindo dessas premissas, todas da maior relevância para a correta solução deste caso, e a maioria delas sem sombra de dúvida inobjetablel, não se pode, enfim, (a) ignorar a segurança, uma das duas finalidades do Direito; (b) pretender punir quem a lei não pune, "em nome" da isonomia; (c) considerar não escrito o que determina o inciso II do art. 5º da nossa Lei Maior; (d) esquecer normas do Código Tributário Nacional; (e) olvidar o juízo prudencial; e, como se não bastasse, (f) reduzir a equidade à expressão mais simples. Há, como sabe, de sobra, o bom intérprete, um mundo de princípios, de idéias, de conceitos, de regras, de conveniências, de metas e de circunstâncias, que se deve pesquisar e examinar, sempre com zelo extremo, para extrair-se a meta-regra dessa árdua e indeclinável tarefa de decifrar o sentido de um dispositivo legal obscuro, impreciso, falho (aqui por extravasamentos, ali por compressões), ou imperfeito, seja porque outra razão.

Neste processo, havendo, como se demonstrou à saciedade, uma infinidade de motivos, para não se inserir, no texto do art. 364 do RIPI, uma penalidade que o legislador não inseriu, e, além do mais, nada justificando se recorra, à isonomia, para punir a Recorrente, antes de mais nada porque o que esse princípio impõe "é tratamento igual aos realmente iguais", o que não se verifica no caso.

"(...) podem ocorrer injustiças, pela inobservância do princípio da isonomia, tal como explicado acima. Nesse caso, porém, somente a lei poderá corrigi-las, pois qualquer interferência do Judiciário nesta matéria constituiria usurpação de atribuições do Legislativo, consoante vêm decidindo reiteradamente nossos Tribunais e, finalmente, sumulou o STF, nestes termos: 'Não cabe ao



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

Poder Judiciário, que não tem função legislativa, aumentar vencimentos de servidores públicos sob fundamento de isonomia."

(HELY LOPES MEIRELLES, no seu livro "Direito Administrativo Brasileiro", 5ª edição, Editora Revista dos Tribunais, SP, 1977, ps. 435/436).

Por aí se vê que o princípio da isonomia não é um privilégio absoluto, não tendo, conforme súmula da nossa Corte Suprema (339), o condão de conceder benefícios, como, por exemplo, o de aumentar salários de servidores públicos. Logo, não pode fazer as vezes do Legislativo, instituindo ou aumentando tributos, nem, por mais forte razão, **criando e cobrando penalidades fiscais.**

Assim, existindo tão somente elementos de convicção **contrários** à idéia de o art. 364 do RIPI prever qualquer penalidade para o caso deste processo, seria erro clamoroso deixar de levar na devida conta tudo o que se mostrou acima para, abandonando caprichosamente a clara expressão da lei, aplicar-se, à Recorrente, a multa de que trata o inciso II do citado dispositivo. "O repúdio da fórmula explícita - lembrou M. RUMPF, in "Gesetz und Richter", 1906, p. 78 - constitui um perigo para a estabilidade do Direito, segurança jurídica; (...). A ousadia do hermeneuta não pode ir ao ponto de substituir uma norma por outra." (Nossos os grifos).

Mas não é só. O próprio CTN

"dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito das leis penais, infenso - salvo opiniões isoladas - à analogia. A máxima in dubio pro reo vale aqui também." (Nossos os grifos)

(ALIOMAR BALEEIRO, na sua obra "O Direito Tributário Brasileiro", 9ª edição, Forense, Rio, 1977, p. 407).

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de afastar a imposição da multa prevista no art. 364, inciso II do RIPI, por inaplicável a hipótese *sub judice*.



PROCESSO N.º : 10830.002314/92-47
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.194

É como voto.

Sala de Sessões – DF, em 20 de agosto de 2001


NILTON LUIZ BARTOLI