

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10831.001614/94-15  
SESSÃO DE : 19 de novembro de 1997  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742  
RECURSO Nº : 118.800  
RECORRENTE : TRANSFORMADORES UNIÃO LTDA  
RECORRIDA : DRJ - CAMPINAS/SP

1- A multa de mora só é devida após definitivamente constituído o crédito tributário na esfera administrativa e desde que não solvido no prazo legalmente fixado.

2- Lei nova que introduz instituto específico com contornos jurídicos próprios, perde o caráter de interpretativa e torna impossível sua aplicação retroativa. Indevida a Taxa Referencial Diária - TRD -, no período de fevereiro a julho de 1991, inclusive.

3- Multa do artigo 364 - II do RIPI IPI/vinculado - É devida a penalidade prevista naquele dispositivo regulamentar, por falta de lançamento do imposto no documento fiscal - O importador está obrigado à emissão da nota fiscal de entrada - modelo 3. Inteligência dos artigos 225 - 256 - 257- 364 § 4º e 215 do RIPI - Excluída a penalidade por configurada a hipótese prevista no ADN COSIT 10/97.


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 ao recurso quanto à multa do art. 364 do RIPI e a aplicação da TRD no período de fevereiro/julho/91 e por maioria de votos em dar provimento quanto a multa de mora, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Levi Davet Alves.

Brasília-DF, em 19 de novembro de 1997

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
PRESIDENTE

  
GUINÊS ALVAREZ FERNANDES  
RELATOR

  
Luciana Cortez Roriz Pontes  
Procuradora da Fazenda Nacional

16-03-98

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI e MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES. Ausente o Conselheiro SERGIO SILVEIRA MELO.

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742  
RECORRENTE : TRANSFORMADORES UNIÃO LTDA  
RECORRIDA : DRJ - CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : GUINÊS ALVAREZ FERNANDES

## RELATÓRIO

A firma epigrafada foi autuada em ato de revisão aduaneira, por haver classificado no código 90.30.89.99, como aparelho elétrico, submetido a alíquota preferencial de 15%, um aparelho analisador de sinais eletrônico digital importado através da D.I. nº 008703, registrado em 06/09/90, sendo-lhe, exigido, em consequência, o pagamento da diferença de Imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados, multa referente a ambos os tributos com fundamento nos artigos 530, do Regulamento Aduaneiro com a redução prevista na lei 8.383/91, e 364 -II do R.I.P.I., no montante de 7.623,57 Ufir's.

Notificada, a Autuada, informando e comprovando que fora incorporada pela Siemens Ltda., sua nova designação, se predispôs a recolher a exigência referente aos tributos, insurgindo-se apenas contra:

a) - A cobrança de juros moratórios no período de 01/02/01 a 31/12/91, com base na variação da T. R. D.

b) - A exigência da multa de mora, por indevida, eis que ainda se discute administrativamente o tributo lançado no auto de infração e não há decisão com trânsito em julgado.

c) - A aplicação da multa prevista no artigo 364 - II do R. I. P.I, eis que a declaração de importação não se confunde com a nota fiscal prevista no dispositivo mencionado daquela legislação de regência.

Anexa cópia de julgados emanados deste E. Conselho, em abono de suas pretensões.

À fls. 47, foram anexados comprovantes de recolhimento do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados vinculado.

A decisão de 1ª. instância concluiu pela procedência da exigência remanescente sob os seguintes fundamentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

1) - A T. R. D. é constitucional e legítima na hipótese de débitos tributários, e não aplicá-la feriria o princípio de isonomia previsto na Carta Magna, uma vez que não houve retroatividade da lei, mas mero esclarecimento do alcance daquela exigência.

2) - A multa de mora é devida como indenização ao Erário, face ao atraso no pagamento do tributo devido na data do registro da declaração de importação (art. 112 do R.Aduaneiro). No caso foi escolhida a de menor agravame, face a de ofício, que é mais onerosa.

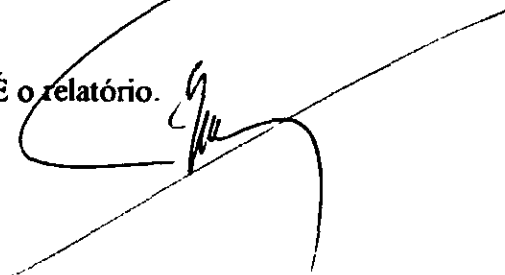
3) - A penalidade prevista no artigo 364 - II do R.I.P.I. é devida porque prevista na legislação vigente, por falta de lançamento no documento hábil, que na importação é a D.I. como estatuído no artigo 55 - II - "a" daquela legislação de regência.

Adiciona que raciocínio contrário afronta a ordem jurídica constituída, por tratar de forma distinta e privilegiada o contribuinte do I.P.I. vinculado, que não lançou e recolheu o tributo, ante ao que cumpriu regularmente a sua obrigação, aduzindo que a exigência vem sendo referendada por este E. Conselho de Contribuintes, conforme decisões em processos cujos números exemplificamente arrola.

Notificada a Autuada ofertou recurso através da razões de fls. 60/61, reiterando a mesma argumentação já expendida na peça impugnatória para a exclusão das exigências referentes a aplicação da T.R.D. da multa de mora e da pena fundamentada no artigo 364-II do R.I.P.I.. Anexa, por cópia xerox, ementas de inúmeros julgados emanados deste Colegiado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se às fls. 114/115, pela manutenção do decisório singular.

É o relatório.



RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

## VOTO

Observo inicialmente que a intimação de fls. 57 está datada de 18/03/97, o A.R. (fls. 59) tem carimbo da repartição postal de 21.03.97, não há data do seu efetivo recebimento por parte do contribuinte, nem certidão da repartição, indispensável à fixação do marco inaugural do prazo recursal.

A peça do recurso tem carimbo de 24 de abril de 1997, mas o registro automático do protocolo é de 25 do mesmo mês.

A repercussão e consequência do descumprimento de prazos processuais está a exigir tratamento mais cuidadoso e único das repartições, na exata fixação da data do recebimento da intimação, como da protocolização do recurso, a fim de serem evitados equívocos pela apreciação de peças intempestivas, ou cerceamento de defesa pela recusa ao seu exame, por dicotomia ou falta de informação idônea para assegurar a sua tempestividade.

Na hipótese presente, se considerarmos que o contribuinte recebeu a intimação em 21/03/97, o recurso seria intempestivo, mesmo levando em conta a estranha dicotomia de datas apostas, relevando anotar que prevaleceria a grafada por via mecânica do relógio automático do protocolo.

Como no entanto, não há prova efetiva da data do recebimento da intimação pelo contribuinte, nem a repartição certificou essa ocorrência, o que obviaria qualquer dúvida, e a fim de evitar eventual cerceamento de defesa, louvado no artigo 23, II- do Decreto 70.235/72, considero o recurso tempestivo e dele tomo conhecimento.

### 1 - DA MULTA DE MORA

A r. decisão recorrida, nos fundamentos que alicerçaram o seu processo de convicção, assevera às fls. 52, que a multa aplicável e devida pelo imposto não recolhido poderia ser a "de ofício" ou de mora e a escolha da última, fundamentada no artigo 530 do Regulamento Aduaneiro, trouxe menor gravame ao contribuinte.

Entendo, no entanto, que a escolha não é aleatória, mas balizada na lei. Se o procedimento é de iniciativa da Fazenda, a multa aplicável é a "de ofício", reservando-se a multa "de mora", para o inadimplemento de crédito tributário regular definitivamente constituído.

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

No caso, parte do crédito tributário foi solvido sem questionamento e o remanescente está suspenso, face ao litígio instaurado e pende ainda de decisão definitiva, não havendo pois, como se falar em mora, consoante mansa e iterativamente tem decidido as diversas Câmaras deste Colegiado.

### DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

A Taxa Referencial Diária foi inicialmente imputada aos débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de fevereiro de 1991, através da Medida Provisória nº 294 de 31/01/91 convertida na Lei 8.177, de 01/03/91..

Face ao reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal, de que tal imposição não tinha caráter de correção de valor, mas sim de remuneração pela utilização do capital, ou seja, juros, foi editada a Medida Provisória nº 298, de 29/07/91, que se converteu na Lei 8.218/91, estabelecendo a exigência da cobrança de juros de mora equivalentes a T.R.D. - acumulada, desde o dia do vencimento do débito.

A mesma norma de regência, ainda no artigo 30, repetindo o artigo 3º, de modo expresso, deu nova redação ao "caput" do art 9º da Lei 8.177/91 e sem alterar ou aumentar qualquer exigência, substituiu expressão - "incidirá TRD sobre os impostos", por "incidirá juros de mora equivalentes a TRD".

A alteração procedida no art. 9º da Lei 8.177/91, pelo artigo 30 da Lei 8.218/91, ao primeiro exame, evidencia caráter meramente declaratório, interpretativo da utilização que se queria dar à cobrança da mencionada taxa, característica que legitimaria a retroatividade de seus efeitos à data da lei modificada, da consoante a legislação vigente e a orientação doutrinária.

A unanimidade da jurisprudência encampa e reafirma característica de que a TRD é taxa de juros, em consonância com a interpretação recorrida. A doutrina se orienta no sentido de que - **"a omissão de uma palavra na publicação da lei, não lhe tira o caráter de obrigatoriedade, se não houve nisso nenhuma alteração substantiva. É regra, que as correções que não inovam a lei, têm efeito retroativo. "(Sposito - La validità delle legge )" - "(Guido Zanobini - A Pubblicazione delle legge - pág. 104)". Roubier assinala que "a lei interpretativa apenas vem tornar mais clara a lei existente". (Roubier - Le conflit des lois - vol I, pág. 468).**

Por outro lado, é de observar-se que o princípio da irretroatividade das leis constitui um dos postulados que dominam as legislações contemporâneas. Como adverte Caio Mário Silva Pereira - **" abstráido qualquer motivo de política legislativa e independente de encarar o assunto no terreno do direito positivo, o efeito retroativo da lei encontra repulsa na consciência jurídica, além de constituir uma contradição do Estado consigo mesmo, pois que as relações e direitos que se**

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

**fundam sob a garantia e proteção de suas leis, não podem ser arbitrariamente destituídas de eficácia “-( Instituições de Direito Civil - 1995 - 17ª. edição - fls. 92.)”.**

Na legislação positiva brasileira o instituto mereceu expresso preceito no artigo 5º - XXXVI da Constituição Federal, repetindo a norma constante do artigo 6º, da Lei de Introdução ao Código Civil, inibindo o efeito da lei nova, ante situações jurídicas pré-constituídas, configuradas no direito adquirido, no ato jurídico perfeito e na coisa julgada, referendadas em manifestações do Supremo Tribunal Federal, que assim se expressa :

**“O disposto no artigo 5º- XXXVI da Constituição Federal aplica-se a qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de Direito Público ou lei de Direito Privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva.” (S.T.F - Pleno - maioria - R.T.J. - 143/24).**

Abordando a noção de situação jurídica, Roubier assim leciona, citado por Rubens Limongi França:

**“Ha uma fase dinâmica, que reflete a constituição e a extinção da situação jurídica; há uma fase estática, que corresponde ao momento em que essa situação jurídica produz seus efeitos. As leis relativas ao modo de constituição e extinção, não podem levar em consideração fatos anteriores, sem serem retroativas. Se se trata de fixar os efeitos dessa situação jurídica, a definição é mais simples; todos os efeitos produzidos pela situação configurada antes da lei nova, fazem parte do domínio da lei antiga “(Rubens Limongi França - Direito Internacional Brasileiro - 1ª. edição - pág. 74)”**

Tem-se, pois, na hipótese dos autos, alteração de lei, com pretensão retroativa, normatizando efeitos jurídicos - ônus da TRD - decorrentes de situação jurídica pré-constituída - inadimplemento de obrigação tributária .

Não se me afigura que o preceito inovador em exame se destinasse a suprir omissão ou a correção do texto do artigo 9º, da Lei 9.177/91, que é de leitura e inteligência claras, parecendo-me, ao contrário, o artigo 30, da lei 8.218/91, dispositivo de lei nova, que modificando a anterior, introduz novo instituto jurídico - juros de mora com características legais e doutrinárias específicas e diversas da “T.R.D.”, apenas mencionada como referência para cálculo.

Ora, a inovação retira-lhe o caráter de norma interpretativa, via que legitimaria a sua retroatividade e mesmo assim, se expressamente o determinasse, segundo dispõe o artigo 106 - I do CTN, o que não ocorreu, consoante se extrai da leitura do texto em exame.

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Essa é a orientação doutrinária, segundo o magistério de Carlos Maximiliano:

**“Não se considera interpretativa a norma, quando introduz um princípio que se não possa considerar virtualmente contido na interpretada” (Direito Intertemporal - 10ª. edição - pág. 58 ).**

No mesmo sentido é a manifestação jurisprudencial, contida em acórdão emanado do T.F. Recursos - 1ª. turma , cuja ementa é a seguinte:

**“Lei que inova, altera, retifica, modifica, suprime ou supre omissão da lei anterior, para abranger situação” nulas, não cuidadas por esta, não pode ser considerada interpretativa. (Código Civil Interpretado pelos Tribunais - Wilson Bussada - vol. I - tomo I - fls. 13).**

Face ao demonstrado, é inegável que a norma contida no artigo 30, da lei 8.218/91, não se destinou a suprir omissão, corrigir ou aclarar o entendimento do artigo 9º, da lei 8.177/91, mas ao contrário, introduziu-lhe através texto novo, instituto específico com contornos jurídicos próprios, o que lhe retira o caráter de norma interpretativa e a possibilidade de aplicação retroativa.

Como lei nova, a norma em exame tem a sua retroatividade vedada, como exaustivamente se demonstrou, razão porque acolho a pretensão recursal no sentido de excluir a exigência da TRD acumulada, no período de fevereiro a julho de 1991, inclusive.

### III - I.P.I. VINCULADO - MULTA DO ART. 364 DO R.I.P.I. -

A multa prevista no artigo 364 -II-, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - R.I.P.I. -, questionada no apelo sob fundamento de que a Declaração de Importação - D. I. -, não tipifica o documento previsto na norma apenadora, carece de vitalidade para prosperar, como a seguir se demonstra.

O regulamento do IPI, baixado com o decreto 87.981, de 23/12/82, que tem sua matriz legal na lei 4.502/64, estatui expressamente no artigo 9º -I-, que equiparam-se a estabelecimento industrial,

**I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos.**

E no artigo 22, que;

**Art. 22 - São contribuintes:**

**I - O importador com relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Prevê o artigo 19:

**Art. 19 - Sujeito passivo da obrigação tributária principal -,é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária e diz-se:**

**I - Contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.**

Consta do artigo 29:

**Art. 29 - Fato gerador do imposto é:**

**I - o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira.**

E o artigo 107, estatui:

**Art. 107 - O imposto será recolhido , I - Antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, no caso de importação.**

Temos pois, que o estabelecimento importador e equiparado ao industrial, é contribuinte do I.P.I., que tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros. (arts. 46 -I- e 51 -I- do C.T.N.).

Examinemos quais as obrigações acessórias deferidas ao contribuinte desse tributo. Dispõe o art. 225, da mesma legislação de regência que:.

**Art. 225 - Os estabelecimentos emitirão os seguintes documentos conforme a natureza de suas atividades:**

**I -**

**II - Nota Fiscal de Entrada, modelo 3.**

E os artigos 256 e 257:

**Art. 256 - A Nota Fiscal de Entrada, modelo 3, terá a série E, e será emitida para a entrada real ou simbólica de produtos,**

**I - ...**

**II- ESTRANGEIROS, importados diretamente, ou adquiridos em licitação promovida pelo poder público.**

**Art. 257 - A Nota Fiscal de Entrada, emitida nos casos do artigo anterior, servirá ainda para acompanhar o trânsito dos produtos até o local do estabelecimento emitente.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

A Nota Fiscal de Entrada, de modelo aprovado pelo artigo 215 e anexo ao Regulamento do I.P.I. (fac-símile à fls. 509 do R.I.P.I. editado pelo M.E.F.P. 1991), é de preenchimento obrigatório, nela existindo campos para a identificação dos produtos, quantidades, classificação fiscal, valores unitário e total, bem como para a alíquota e lançamento do montante do IPI pago, documento que regularmente emitido, servirá, ao lado da declaração de Importação, para instrumentar a escrituração do crédito fiscal a ser lançado no livro "Registro de Entradas modelo I", previsto no artigo 274 daquela legislação.

Vê-se pois, que a mera leitura do texto regulamentar, permite concluir de forma inquestionável, que o importador, quando contribuinte do I.P.I. é obrigado também a emissão da Nota Fiscal de Entrada, onde se exige o lançamento do imposto pago para o desembaraço aduaneiro.

Se o tributo não foi pago, obviamente não houve lançamento do imposto na nota fiscal, exigido na legislação, como se demonstrou, evidência que desqualifica definitivamente, o superficial e bitolado argumento que Prende macular a inegável legitimidade da aplicação da penalidade prevista no artigo 364 - II - do R.I.P.I.

Além e inobstante isso, a fim de escoimar definitivamente cerebrinas elocubrações dos que, reconhecendo a infração, tentam elidir a penalidade correspondente, o mesmo artigo 364, § 4º da legislação questionada, repetindo a sua matriz, contida na Lei 4.502/64, art. 8º, § 4º, assim dispôs:

**Art. 364 § 4º - As multas deste artigo aplicam-se ainda, aos casos equiparados por este Regulamento, a falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, desde que, para o fato, não seja cominada penalidade específica.**

A clareza da norma permite concluir, também aqui, que falta de lançamento ou recolhimento do imposto em qualquer hipótese, legitima a aplicação da penalidade prevista naquele dispositivo.

Ainda que assim não fosse, não bastasse a clareza das normas legais vigentes, que emprestam o sinete de absoluta legitimidade à aplicação, na hipótese, da penalidade prevista no art. 364 - II - do R.I.P.I., valeria a pena, por oportuno, examinar a congruência dos fundamentos da tese que, embora reconheça a falta de lançamento e do recolhimento do imposto, se propõe a excluir a infração decorrente e sua conseqüente penalização, sob a cosmética alegação de mera divergência na nomenclatura de documento fiscal.

I - Inicialmente cumpre examinar que a Constituição Federal fez erigir, como dogma fundamental do capítulo dos "Direitos e Garantias Individuais, em seu artigo 5º, o princípio da isonomia, expresso na regra de que todos são iguais perante a lei, obviamente em igualdade de condições.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Se, como ha hipótese presente, se reconhece a infração, normalmente aplicável a qualquer contribuinte, portanto em estado de absoluta igualdade frente a lei , excluir a pena meramente porque o dispositivo aplicável refere a nota fiscal, e não a documento fiscal, ou declaração de importação, num contorcionismo semântico que repugna às mais elementares normas de interpretação, constitui inadmissível, intolerável e odioso privilégio ante aos demais contribuintes do imposto que operam no mercado interno, em expressa ofensa isonomia exigida no princípio constitucional .

Atente-se, que a vingar tal entendimento estar-se-ia premiando o importador omissor, favorecendo ao infrator e aos custos da mercadoria importada, em detrimento do contribuinte interno e dos produtos fabricados no território nacional, servindo a conduta ilícita para instrumentar inaceitável e desleal concorrência, vedada pelo ordenamento jurídico vigente.

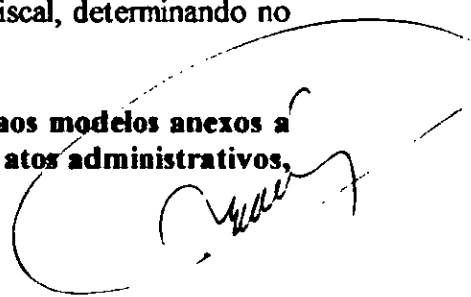
Ademais, o conjunto de normas jurídicas que balisa a matéria constitui um sistema harmônico, racional , coerente , lógico, e assim deve se analisado, sendo absolutamente estrábica a interpretação que, embora reconheça a infração, exclua a pena, atendo-se superficialmente a um vocábulo nota fiscal mera espécie e sinônimo do gênero documento fiscal.

Mas o delírio da tese leva ainda à seguinte evidência, que obra contra a lógica de qualquer sistema impositivo, ilustrado por normas legítimas de coerção penalizante. Se a penalidade não é aplicável por falta de lançamento do I.P.I. na importação, todos os importadores podem passar a omitir-se e deixar de recolhe-lo.. Se e quando eventualmente forem pilhados na omissão, pagarão o tributo sem multa. Como podem creditar-se do imposto pago na sua escrita fiscal - (art. 27 - II - b - Lei 4.502/64), não sofrerão qualquer ônus pela inadimplência, além de locupletarem-se, impunemente, pelo retardamento, se exigido, do cumprimento da obrigação tributária. !!!

Essa premissa, absolutamente verdadeira na bitolada tese contestada, é inadmissível na realidade, e não se compadece com um sistema tributário racional, que por subordinação a dispositivo constitucional, deve preservar o princípio da isonomia e impedir tratamento discriminatório, concorrência desleal e enriquecimento ilícito.

Por outro lado, a própria legislação regulamentar do I.P.I. estabeleceu no Título VIII - o Capítulo X, denominado - Do Documentário Fiscal, determinando no artigo 215:

**Art. 215 - O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, ou que venham a ser aprovados por outros atos administrativos, ou em convênio com entidades de direito público.**

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The signature is cursive and appears to be 'M. S. S.'. The stamp is mostly illegible but seems to contain some text around the perimeter.

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Este dispositivo teve sua matriz legal no Decreto Lei nº 400/68, artigo 17, e permite incluir a Declaração de Importação, criada posteriormente (I.N. 23/73 e I.N. 33/74), como documento fiscal integrante dos modelos inerentes aquele tributo e portanto, se tanto se exigisse, sinônimo de nota fiscal para todos os fins e efeitos.

É inequívoco que o artigo 215, baseado no art. 17 do decreto-lei 400/68, previu cautelarmente, a implantação de novos documentos, o que é rotina na busca de otimização das operações burocráticas, e legitimou a D.I. como documento fiscal apto a recepcionar o lançamento do I. P. I.

De notar-se que a D.I. veio substituir a “Nota de Importação,” documento fiscal então utilizado para o lançamento de tributos e liberação da mercadoria estrangeira. A própria Lei 4.502/68, matriz do I.P.I., faz de modo expresso, em inúmeros dispositivos, referência a “Nota de Importação”.

Seria por acaso legítimo, quando da mudança do nome do documento, alegar, sem afrontar preceitos de média inteligência e racionalidade, que o lançamento do imposto era exigido na “Nota”, mas como agora, por devido na “Declaração” não se deve cumprir a exigência e conseqüentemente não há omissão punível ????

É óbvio que não, até porque, Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, são 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 do Ente tributante.

Ademais, a igualdade de tratamento aos iguais, constitui -não só princípio de direito natural e de justiça, mas de legalidade e no sistema nacional foi erigido em dogma constitucional., apreciado sob os aspectos jurídico-formal e jurídico material, assim abordado pela doutrina:

**“Constitui violação da igualdade jurídico-formal o tratamento desigual de pessoas diferentes, mas sob os mesmos pressupostos de fato. ... A lei seria inconstitucional, por ferir a igualdade formal. Para os mesmos fatos a mesma legislação”. (Ruy Barbosa Nogueira - Da Interpretação e Aplicação -das Leis Tributárias - Ed. J. Bustashy - pág. 25.) (Ernest Blumenstein - A interpretação do Direito Tributário - pág. 16).**

Além disso, modernamente o Direito Tributário não é mais considerado ramo excepcional da ciência jurídica, mas embora sistema autônomo, com institutos próprios, está submetido a regras de interpretação comuns aos demais segmentos do direito. Assim, as regras de interpretação de suas normas não são mais orientadas por pressupostos “pro fisco” ou “contra fisco”, mas modernamente exegese é “por lege”, ou seja, para a lei, exigindo do intérprete, como nos demais ramos a do direito, o exame da teleologia do texto, na busca dos fins a que ele se destina e a

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

pesquisa da vontade do legislador, ainda que mal expressa, já que, como -,é cediço, a palavra escrita não é boa condutora, do pensamento.

Essa é a lição que se extrai do magistério da moderna doutrina, consoante se vê dos seguintes excertos:

**“Hermenêutica é a arte de extrair do texto abstrato geral e necessariamente conciso, tudo quanto nele se contém, para os fins visados pelo legislador” (Aliomar Baleeiro -Dir. Trib. Brasileiro - 2a. Edição Ed. Forense -Rio - pag. 382.)**

O mestre Ezio Vanzoni assim discorre:

**“O intérprete pesquisa tão somente o verdadeiro alcance da lei. Esforça-se por identificar o alcance efetivo da vontade do Estado expressa na norma e tende a aplicar a lei de modo que esta possa realizar as funções para as quais foi criada.” (Natureza e Interpretação das Leis Tributárias pág. 320 - Tradução de Rubens G. Souza - Ed. Financeiras - Rio.)**

E prossegue:

**“O intérprete deve unicamente por em relevo a vontade da lei, sem se preocupar com saber se assim fazendo ultrapassa as palavras da norma ou se atribui ao preceito um alcance mais restrito que aquele que a forma pudesse admitir.” (Ob. citada - pág. 321)**

No mesmo sentido leciona o prof. J. Souto Maior Borges:

**“A rigor, as expressões interpretação extensiva ou restritiva configuram autênticos idiotismos de linguagem jurídica ... O método da interpretação não restringe nem amplia o preceito. A função do interprete, é pesquisar o valor objetivo da norma, a análise da regra jurídica e que dará em resultado o dilongar ou restringir os termos em que a mesma estava literalmente redigida. A “mens legis” é insuscetível de alteração pela via interpretativa.” (Isenções Tributárias - pág. 131 - S. Paulo).**

**“Interpretar é indagar a vontade do “legislador, a intenção do legislador, a “mens legislatoris”. (Instituições de Direito Civil - Forense - Rio - 2ª edição vol I - pág. 123.)**

**“Ao processo de interpretação não basta a busca do significado das palavras nos dicionários e cuidados com a literalidade do texto isolado. Depois há que ver o texto no contexto, a finalidade da lei, e a “ratio legis”. (Direito Tributário Moderno - Coord. J. Souto Maior Borges - pág. 121).**

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Ora, se a interpretação busca descobrir a intenção do legislador - "mens legislatoris", a finalidade da norma - "ratio legis" - e se a clareza do texto em exame ainda precisasse merecer amparo desses recursos técnicos, o que não parece o caso, quem ousaria questionar qual a vontade do legislador, qual a mensagem da lei, na hipótese em exame, senão punir o importador, infrator confesso, dando-lhe tratamento isonômico ante aos demais contribuintes, até porque, como refere o insigne civilista, Clóvis Bevilacqua:

**"O direito é um organismo destinado a manter em equilíbrio as forças da sociedade e portanto tem princípios gerais a que os outros se subordinam, e todas as regras devem ser entre si harmônicas". (Teoria Geral do Direito - pág. 40.)**

Igualmente carece de fundamento a pretensão de excluir a penalidade, sob o surrado e generalista chavão da tipicidade, inadequadamente apreciado.

O que se busca impedir, no respeito ao princípio da tipicidade, é a construção de figuras delituosas genéricas, difusas, sem contornos, tanto pela falta quanto pela imprecisão das expressões escolhidas para defini-las, como ensina Hector Villegas (Direito Penal Tributário - Ed. Res. Tributária - pág. 192).

Ao referir-se a aplicação da pena, ratifica manifestação de erudito mestre argentino, asseverando que :

**"Pode-se unicamente punir o infrator com a sanção prevista na lei aplicável. Entretanto, tal sanção deve vir compreendida não apenas no conteúdo literal da lei, como também no seu conteúdo lógico, vale dizer, no seu espírito, reconstruído mediante a conexão sistemática de suas disposições particulares, com a totalidade do sistema". (Ricardo Nunes- Derecho Penal Argentino - título I pág. 146 - Buenos Aires). (os grifes não são do original).**

Como adverte a doutrina, é imperioso ter presente que o instituto da tipicidade se configura pela identidade dos elementos ou fatos concretos, orgânicos, substantivos, que materializam a ocorrência, com a previsão legal - no caso falta de lançamento do imposto - e não em superficiais e cosméticos argumentos de questionável seriedade, lastreados em meros rótulos ou episódicas denominações de documentos, sem qualquer relação com a essência da infração e incompatíveis com um sistema tributário que se quer isonômico, harmônico e coerente

Por derradeiro, parece inquestionável, que seja pelo exame das normas expressas que regem a matéria, quer ante aos doutos suprimimentos doutrinários exemplificativamente alinhados, carece de juridicidade a ilegítima pretensão de se excluir, na hipótese, a multa prevista no artigo 364, II do R.I.P.I., face a caracterizada falta de lançamento do tributo devido, eis que, como se demonstrou:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

1)- O importador está obrigado a emitir Nota Fiscal de Entrada, modelo 3, com o lançamento do tributo pago, que lhe servirá de crédito.

2)- O dispositivo apenador encampa quaisquer outras infrações equiparadas a falta de lançamento ou recolhimento do imposto. (art. 364 - § 4º)

3)- O art. 215, do R.I.P.I., inclui no documentário fiscal todos os modelos que descreve e os demais aprovados por outros atos administrativos ( D.I., etc.)

4)- A exclusão da pena, por infração caracterizada, na hipótese, viola o princípio constitucional da isonomia, privilegiando por superficial e suposta formalidade, o importador e a mercadoria estrangeira, ante ao contribuinte fabricante no mercado interno.

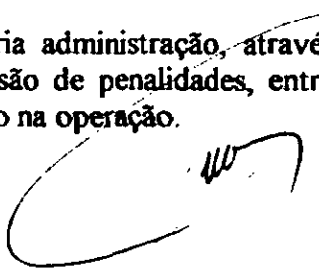
5- A interpretação da norma questionada conduz à exigência, sob pena de se violar não só o preceito constitucional isento no art. 5º da Constituição Federal mencionado, mas também, macular a racionalidade do sistema tributário.

6- Não viola o princípio da tipicidade, a interpretação que atende a vontade do legislador e a finalidade da lei, sopesando não só o seu conteúdo literal, mas também o lógico, a fim de compatibilizá-lo harmonicamente com o sistema em que está inserido.

Ante ao que extenuantemente ficou demonstrado, é absolutamente inquestionável a legitimidade da pena prevista no artigo 364, II, do RIPI, por inexistência de lançamento ou recolhimento daquele tributo vinculado, devido no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas.

Entretanto, tenho presente o que o litígio foi instaurado por equívoco na postulação de alíquota beneficiada, na importação de mercadoria corretamente descrita na DI com todos os elementos necessários à sua identificação, inexistindo qualquer arguição de dolo ou má-fé.

Em tais circunstâncias, a própria administração, através do ADN - COSIT 10/97 (DOU 20/01/97) autoriza a exclusão de penalidades, entre as quais se inclui a referente ao IPI vinculado ao I. Importação na operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.800  
ACÓRDÃO Nº : 303-28.742

Assim, tendo em vista que a penalidade em exame, embora impugnada por outro fundamento, que rejeito pelas razões acima e retroexpostas, foi objeto do apelo, entendo, louvado na motivação do ato administrativo mencionado materializada no feito, na interpretação que a tem dado, reiteradamente, este E. Colegiado e no princípio de isonomia inscrito no texto constitucional, que é de acolher-se a exclusão da multa referente ao IPI/vinculado questionada.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 1997



GUINÊS ALVAREZ FERNANDES - RELATOR