



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10907.000023/99-50  
SESSÃO DE : 17 de outubro de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444  
RECURSO Nº : 120.787  
RECORRENTE : NORDESTE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

REVISÃO DO LANÇAMENTO.

É lícito ao fisco, dentro do prazo legal de cinco (05) anos contados do registro da DI, proceder à revisão aduaneira, atuando as irregularidades que não foram detectadas durante a conferência e o desembaraço.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO/IPI-VINCULADO.

A mercadoria importada enquadra-se no conceito de mercadoria despachada para consumo. Assim, o fato gerador do imposto de importação (II) ocorre na data do registro da DI, e o do IPI-vinculado no desembaraço da mercadoria

MULTAS.

Restou comprovado no processo a insuficiência de recolhimento dos tributos devidos, tratando-se de infração claramente tipificada em lei. Verificada a ocorrência do tipo legal previsto como infração punível com multa, resta ao agente fiscal proceder ao lançamento do crédito tributário faltante acrescido das penalidades legais. É ato vinculado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso voluntário na parte relativa aos tributos, objeto de decisão judicial. Pelo voto de qualidade, em tomar conhecimento do recurso voluntário quanto às multas e negar provimento, para manter as penalidades dos artigos 4º, I, 8.218/91, e 364, II, RIPI, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Sérgio Silveira Melo, Manoel D'Assunção Ferreira Gomes e Irineu Bianchi. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Brasília-DF, em 17 de outubro de 2000

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

ZENALDO LOIBMAN  
Relator Designado

01 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444  
RECORRENTE : NORDESTE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR DESIG. : ZENALDO LOIBMAN

RELATÓRIO

NORDESTE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA., impetrou Mandado de Segurança contra ato do Sr. INSPETOR DA RECEITA FEDERAL EM PARANAGUÁ, aduzindo, sinteticamente, em sua inicial:

- I. abrigada por sentença judicial (7ª Vara Federal de Fortaleza), estaria a contribuinte autorizada a importar veículos usados para o Brasil;
- II. teria adquirido 08 veículos usados no Canadá, providenciando sua importação para o Brasil, através do Porto de Paranaguá;
- III. os veículos teriam sido embarcados até 08/02/95;
- IV. o Governo Federal editou o Decreto nº 1.391, de 10/02/95, aumentando para 32% a alíquota do imposto de importação no ano de 1.995. No entanto, ressalvou os bens já embarcados no exterior até a data anterior à da publicação do Decreto, assegurando o tratamento tarifário anterior;
- V. posteriormente, através do Decreto n.º 1.427, de 29 de março de 1.995, a União alterou o Decreto anterior, majorando a alíquota para 70%, deixando de ressalvar os veículos já embarcados como fizera o diploma anterior;
- VI. o desembaraço dos veículos não foi possível, em razão da exigência da Receita Federal do pagamento do imposto de importação com a alíquota de 70%;
- VII. requereu liminar e decisão definitiva, pleiteando o pagamento do imposto respectivo à alíquota de 20%, conforme legislação da época do embarque;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

VIII. o juiz da 7ª Vara Federal de Fortaleza concedeu liminar (fls. 16) garantindo o desembaraço pela alíquota de 20%, sobrestando a exigibilidade do Imposto de Importação por aquela outra de 70%, *“sem prejuízo do regular lançamento do tributo, dentro dos moldes legais evitando o fenômeno decadencial na eventualidade de ser julgado improcedente o “mandamus”*;

A Inspeção da Receita Federal em Paranaguá, instada a fornecer as informações de praxe, alegou que:

- I. o art. 7º do Decreto nº 1.471/95 revogou o Decreto nº 1.391/95;
- II. a pretensão da impetrante seria a de desembaraçar as mercadorias mediante o pagamento do imposto de importação calculado com base na alíquota ad valorem vigente antes da publicação do Decreto nº 1.427/95;
- III. o art. 23 do Decreto-lei nº 37/66 dispõe que se considera ocorrido o fato gerador, para as mercadorias despachadas para consumo, na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44;
- IV. menciona a Instrução Normativa SRF nº 4/69 no mesmo sentido;
- V. no dia seguinte à edição do Decreto nº 1.427/95, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 15, de 31/03/95, dispondo sobre os fatos geradores ocorridos a partir de 30 de março de 1.995, para as alíquotas *ad valorem* do imposto de importação, de que trata o Decreto nº 1.427/95, e repisando que o fato gerador do imposto de importação ocorreria na data do registro da Declaração de Importação de despacho para consumo;

Às fls. 23 encontra-se o Parecer do Ministério Público Federal, que juntou manifestação opinando pela concessão da segurança.

Às fls. 28 encontra-se decisão do Juiz Federal da 4ª Vara indeferindo o pedido de liberação de veículos, sob o fundamento de que os mesmos teriam sido objeto da pena de perdimento, fugindo da questão posta no processo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Às fls. 29 encontra-se a sentença prolatada pelo juiz da 7ª Vara Federal concedendo em definitivo a segurança pleiteada na inicial.

Dessa decisão a Fazenda Nacional recorreu aduzindo, como foco principal, que o fato gerador de mercadoria destinada a consumo seria o registro da declaração de importação na repartição aduaneira.

Às fls. 45 encontra-se cópia do Mandado de Segurança impetrado pela Fazenda Nacional contra ato do Juiz Federal da 8ª Vara (?) pleiteando liminar para a suspensão da outra liminar concedida em primeira instância.

O juiz da 7ª Vara Federal prestou informações esclarecendo que já havia prolatado sentença confirmando a liminar concedida e dando notícia da interposição de recurso.

Às fls. 64 encontra-se o Relatório exarado no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, pelo Juiz Gilson Dipp, relativo ao recurso interposto pela Fazenda Nacional contra a sentença do Juiz Federal da 7ª Vara, seguido do Voto e da Ementa, que davam provimento ao recurso.

Contra o acórdão foram interpostos Embargos de Declaração, rechaçados por ter entendido o Relator não ser o caso de omissão.

A certidão de fls. 79 dá conta da interposição dos recursos especial e extraordinário em 05/11/98.

Às fls. 81 a 180 encontram-se cópias de diversos documentos relativos à importações da contribuinte.

Às fls. 181 encontra-se o Auto de Infração do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação, sob n.º FM 00032, lavrado em Paranaguá aos 30/12/98.

A Fiscalização, na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, afirma que o sujeito passivo desembarçou diversos veículos usados, no ano de 1.995, mediante declarações de importação registradas, discordando da aplicação das alíquotas vigentes na época. Dá conta, de forma bem sucinta, do ocorrido judicialmente e conclui informando que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região concedeu provimento unânime à remessa oficial e à apelação para denegar a segurança. Em decorrência disso, lavrou o auto de infração.

Às fls. 184 a 187 são encontrados os Demonstrativos de Apuração do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados; às fls. 188/189 encontra-se o demonstrativo de juros de mora; às fls. 190/192 estão os

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Demonstrativos de Multa dos dois impostos objetos da autuação; o Termo de Encerramento de Ação Fiscal encontra-se às fls. 193.

Às folhas 195 a 248 (final do primeiro volume do processo) e de 250 a 323 (já do segundo volume), encontram-se diversas cópias de documentos dando conta da existência de Termos de Intimação, Busca e Apreensão de documentos, Depósitos, Termos de Apreensão, Boletim de Ocorrência Policial, Mandado de Busca Pessoal e Apreensão a pessoa de Cristovam Dionisio de Barros Cavalcanti Júnior, e diversos outros documentos.

Intimado do ato administrativo de lançamento, em 29/03/99 (fls. 181), o contribuinte ofereceu tempestiva impugnação às fls. 338/368, alegando, em síntese, que:

- I. era mera prestadora de serviço, pois operava no sistema de vendas casadas, sem capital próprio;
- II. o numerário necessário para a importação dos veículos era fornecido antecipadamente pelos clientes;
- III. não é o proprietário dos veículos desembaraçados, entendendo não ser sua a responsabilidade tributária;
- IV. a autuação está amparada nos Decretos 1.391/95 e 1.427/95, que alteraram a alíquota do Imposto sobre a Importação de 20% para 32% e, após, para 70%;
- V. as diferenças de impostos devem ser cobradas diretamente dos proprietários dos veículos;
- VI. foi concedida segurança em sentença de mérito no primeiro grau de jurisdição, tornando a exigência fiscal infundada;
- VII. o auto de infração seria nulo porque o processo judicial ainda está pendente de julgamento (recursos extraordinário e especial);
- VIII. os veículos foram apreendidos, aplicando-se a pena de perdimento, tendo as mercadorias sido leiloadas. Não existiria hipótese possível de serem exigidos os tributos;
- IX. alega excesso de exação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

- X. para se proceder à apreensão dos veículos o argumento utilizado foi o de que toda a documentação que os amparava não mais subsiste, mas para se proceder à presente autuação utilizam-se desses mesmos documentos, considerados sem valor;
- XI. a atitude configuraria verdadeiro terrorismo fiscal;
- XII. o fato gerador do Imposto de Importação só ocorre uma vez, não podendo ser cobrado em duplicidade, o mesmo ocorrendo com o IPI;
- XIII. o § 3º, do art. 102, da Lei n.º 4.502/64 estabelece a quem compete o pagamento do imposto, nos casos de leilão;
- XIV. a pena de perdimento é ilegal e inconstitucional pois caracteriza confisco, ultrapassando o razoável;
- XV. às multas, deve-se aplicar a redução prevista na Lei n.º 9.430/96;
- XVI. não concorda com a exigência de juros;
- XVII. pleiteia a nulidade do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, emitiu decisão (fls. 389/398), com as seguintes ementas:

- I. a propositura de mandado de segurança impede a apreciação de idêntica matéria na esfera administrativa;
- II. seriam aplicáveis as multas de ofício se, à época do procedimento fiscal, houver sido proferido Acórdão contrário aos interesses da autuada, no processo judicial que amparava o desembaraço aduaneiro dos veículos;
- III. os juros de mora são aplicáveis, em conformidade com a legislação de regência. A esses somente não se sujeitam, no caso de ação judicial, as importâncias depositadas que cubram, na data do vencimento, seu montante integral.

O Julgador afastou o pedido de nulidade do feito sob fundamento de que a formalização da exigência obedeceu ao disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, quanto aos cálculos, embasamento legal, identificação do sujeito passivo e

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

outras informações. Asseverou que somente as hipóteses enquadráveis no art. 59 do já mencionado decreto seriam geradoras de nulidades.

Demonstrou que a exigência está amparada apenas nos veículos efetivamente desembaraçados, ou seja, aqueles para os quais houve um registro de Declaração de Importação, elemento sem o qual o trâmite aduaneiro não poderia ocorrer.

Afastou a alegação do sujeito passivo de que seria mero intermediário nas importações, apontando o artigo 80 do Regulamento Aduaneiro, que lhe confere responsabilidade.

Assinalou que não cabe, no presente processo, a discussão da legalidade ou não da importação de veículos usados, limitando o objeto da autuação à exigência da diferença de alíquota do imposto sobre a importação.

Aduz, ainda, que no presente processo não se está a exigir os tributos relativos aos veículos objetos de perdimento, pois sequer consta do processo a existência de documento relativo ao fato.

Ampara no artigo 63 e parágrafos da Lei nº 9.430/96 a multa de ofício e os juros de mora.

Conclui com a declaração de cabimento do lançamento de ofício e da multa e dos juros de mora, “e tendo em vista a orientação contida no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 02/96, é de se considerar definitiva a exigência dos impostos, sendo de se prosseguir na sua cobrança, devendo ser observada a decisão judicial, e se manter as multas de ofício e os encargos legais.”

A contribuinte recorreu, em 03/01/2000, da decisão de primeira instância, da qual tomou ciência em 08/12/99, repisando todos os argumentos expendidos em sua impugnação.

Tendo a Delegacia da Receita Federal em Curitiba negado seguimento ao recurso, à vista da falta do depósito exigido pelo Decreto nº 70.235/72, parágrafo 2º do artigo 33, conforme alteração estabelecida no artigo 32 da Medida Provisória nº 1621-30, de 12/12/97, a Recorrente fez juntar aos autos, às fls. 428, cópia de decisão judicial concedendo liminar “determinando à autoridade impetrada que se abstenha de exigir o depósito do valor correspondente a 30% da exigência fiscal, e, em consequência, dê seguimento aos recursos, tempestivamente oferecidos,...”.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

VOTO VENCEDOR QUANTO ÀS MULTAS

A minha discordância quanto ao voto do ilustre relator, resume-se em considerar pertinente(s) a(s) imposições das multas de ofício lançadas.

Conforme competente relato do ilustre relator, a questão de mérito, a princípio não poderia ser conhecida, já que a recorrente lançou mão da via judicial, tendo ocorrido, no entanto que a mais alta Corte Nacional apreciou o caso e negou seguimento ao Recurso Extraordinário, assentado em que “a alíquota aplicável é aquela prevista por Decreto vigente no momento da ocorrência do fato gerador, que é a entrada do bem no território nacional,....sendo certo que tratando-se de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador..... sendo irrelevante, para esse específico efeito, a data da celebração, no Brasil ou no exterior, do contrato de compra e venda relativo ao produto importado, ou, então o instante em que embarcadas as mercadorias adquiridas no estrangeiro, ou, ainda, o momento do ingresso físico desses bens em território nacional.”

Restou comprovado no processo a insuficiência de recolhimento dos tributos devidos, tratando-se de infração claramente tipificada em lei. Verificada a ocorrência do tipo legal previsto como infração punível com multa, resta ao agente fiscal proceder ao lançamento do crédito tributário faltante acrescido das penalidades legais. É ato vinculado.

No caso do Imposto de Importação (II), a multa aplicável por insuficiência de recolhimento está capitulada no art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91 alterada pela Lei 9.430/96(c/aplicação retroativa por ser mais benéfica quanto à penalidade).

No caso do IPI, a determinação legal quanto à penalidade que deve ser aplicada para a infração supramencionada está capitulada no art. 364, II, do Regulamento do IPI (RIPI) aprovado pelo Decreto 87.981/82.

É meridiano verificar que a infração prevista legalmente e punida *in casu* foi a de falta de recolhimento do montante integral, caracterizada pela aplicação de uma alíquota inferior a que era determinada pela legislação. Não é ocioso lembrar que as normas legais publicadas oficialmente, beneficiam-se da presunção de obter o conhecimento geral, e assim, resulta inconsistente e ineficaz qualquer tentativa de alegação de ignorância da lei.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Inaplicável ao caso o ADN-COSIT 10/97. Não se trata aqui de insuficiência de recolhimento em razão de pleitear redução indevida, isenção, imunidade, enfim, nada da espécie, muito menos de classificação errônea. Não houve nenhuma discussão quanto à classificação tarifária.

Não tratou o processo, também, em nenhum momento, de identificação de dolo ou má-fé, o que se fosse o caso, implicaria agravamento da multa de ofício, o que não ocorreu. Tão somente ocorreu falta de recolhimento de tributos devidos, por insuficiência.

Como consequência aplica-se, no caso de lançamento de ofício, com relação ao II, a penalidade tipificada no inciso I, do art. 4º, da Lei nº 8.218/91. No entanto por resultar em tratamento mais favorável, com base no art. 106 I e II do CTN, o novo percentual a ser considerado para o cálculo da multa de ofício é o constante do inciso I, do art. 44 da Lei 9.430/96.

Com relação ao IPI vinculado à importação, como se sabe, tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro do produto importado. Acompanha o regime tributário do imposto de importação. A Declaração de Importação (DI) é o documento base do despacho aduaneiro.

Através dela são praticadas as atividades preparatórias de lançamento do imposto de importação e do IPI- vinculado, bem como, os procedimentos administrativos tendentes ao desembaraço aduaneiro, isto é, a oficialização da entrega da mercadoria importada ao importador.

É oportuno lembrar que o imposto de importação tem como fato gerador, para as mercadorias despachadas para consumo, o registro da declaração de importação (DI). O seu lançamento é, como regra, por homologação, tendo em vista que o contribuinte antecipa o pagamento do imposto, sendo, de ofício, em ato de revisão aduaneira.

Para o IPI-vinculado, o fato gerador é o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, ocorrendo também aí o chamado lançamento por homologação, somente ocorrendo o lançamento de ofício após revisão pela fiscalização.

Quando se trata de IPI que tenha como fato gerador a saída de produto dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único, do art. 51, do CTN, o documento- base a ser considerado para a atividade de lançamento é a nota fiscal; porém quando se trata do IPI-vinculado, com fato gerador previsto no art. 46, inciso I do CTN, conforme dito acima, a analogia é clara para observar-se a DI como documento- base para o lançamento por homologação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Ressalta-se aqui, que nos casos em que a fiscalização constata, *a posteriori*, em ato de ofício, a falta (insuficiência) de recolhimento, a penalidade do art. 364 é claramente aplicável. Naquele momento já estava extinto o prazo conferido por lei para o recolhimento do tributo (saída do produto da repartição aduaneira).

O art. 107 do RIPI (aprovado pelo Decreto 87.981/95) determina, no seu inciso I, que o IPI deve ser recolhido antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação. Vale dizer, que seria inadmissível a aplicação de multa por falta de recolhimento ou insuficiência de recolhimento do IPI, se ocorresse por ocasião da fiscalização documental ou da conferência física, uma vez que nos termos da lei o contribuinte ainda disporia de prazo para recolher o tributo.

Ressalte-se, entretanto, que no caso presente a irregularidade, insuficiência de recolhimento por lançamento a menor da alíquota devida (lançamento por homologação), foi constatada em ato de ofício, num momento em que já se encontrava extinto o prazo conferido por lei para o recolhimento do IPI vinculado. Portanto, aplicável a penalidade em questão.

Salvo disposição especial do regulamento (RIPI), o imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota do produto constante da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) sobre o valor que servir de base (ou que serviria) para cálculo do tributo aduaneiro (II), por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desse tributo e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Ademais, uma leitura cuidadosa do supramencionado artigo 364, do RIPI, permite observar, que mesmo quando se trate de fato gerador identificado como saída de produto do estabelecimento do importador, sem a devida emissão de nota-fiscal, a falta de lançamento na referida nota fiscal (implicaria em inexistência da nota fiscal) que resulta na falta de recolhimento (do que deveria ter sido lançado na nota-fiscal) já é suficiente para sujeitar o infrator às multas básicas ali capituladas.

No caso de lançamento de ofício, a penalidade estabelecida no art. 364, II, do RIPI/82 (com as alterações do art. 45 da lei 9.430/96) é uma norma jurídica que tem como matriz legal o art. 80, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo DL nº 34/66, art. 2º :

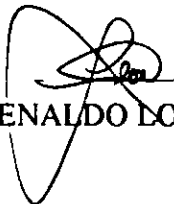
*“Art. 80: A falta do lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma legais, sujeitará o contribuinte às seguintes multas : .....(omissis).”*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Diante do exposto, o meu voto é por negar provimento ao recurso também quanto às multas lançadas.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000



ZENALDO LOIBMAN – Relator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

VOTO VENCIDO, EM PARTE

Conheço do Recurso Voluntário, por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

A questão de mérito, a princípio não poderia ser conhecida uma vez que a Recorrente havia lançado mão da via judicial para dirimir a lide, mesmo antes da instauração do presente feito.

Ocorre, no entanto, que consultando o andamento do processo judicial em comento, verifica-se que a Recorrente alçou a mais alta Côrte Nacional com o fim de ver-lhe garantida a tutela jurisdicional perseguida, sendo que não logrou êxito em tal empreitada. O Recurso Extraordinário da Recorrente que recebeu o nº 252.252-0, junto ao Supremo Tribunal Federal, foi apreciado em despacho do Ministro Octávio Gallotti, em 16 de agosto de 2000, que negou-lhe seguimento com a seguinte decisão:

**“DESPACHO** : O acórdão recorrido está em consonância com o decidido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal que, em julgamento do RE 224285-CE, o relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA (dj 28.05.99), fixou o entendimento de que a lei aludida pelo art. 153, § 1º, da Constituição Federal, é lei ordinária, não havendo necessidade de lei complementar para fixação das condições e dos limites que o Poder Executivo deve atender para alterar as alíquotas do imposto de importação.

Na mesma assentada, consignou-se que “a motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio”, fazendo-se remissão ao que decidido no RE nº 225.602-CE. Salientou-se, também, que a alíquota aplicável é aquela prevista por decreto vigente no momento da ocorrência do fato gerador, que é a entrada do bem no território nacional.”

Tendo a decisão transitado em julgado, não resta a este Egrégio Tribunal Administrativo senão acatar a norma individual e concreta prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, aplicando-se aos fatos geradores objeto desta lide as alíquotas fixadas pelo Decreto nº 1.391, de 10/02/95, e Decreto nº 1427, de 30/03/95, para seus respectivos períodos de vigência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Vale, nesse passo, ressaltar o voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, em Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada pelo E. Supremo Tribunal Federal:

“.....

4. Assentadas essas premissas, cabe destacar que o imposto de importação tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (CTN, art. 19), sendo certo que, tratando-se de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira competente, da declaração apresentada pelo importador (DL nº 37/66, art. 23 c/c art. 44).

Isso significa, tendo-se presente essa definição legal do momento em que se realiza a hipótese de incidência pertinente ao imposto de importação, que o valor da alíquota rege-se pela norma vigente à época da efetivação do registro da declaração apresentada pelo importador, para efeito de processamento do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se sobre a validade jurídica das normas legais em questão (DL nº 37/66, arts. 23 e 44), proclamou a inteira compatibilidade desses preceitos normativos com a regra inscrita no art. 19 do Código Tributário Nacional, enfatizando, a esse propósito, que a cláusula consubstanciada no art. 23 do DL nº 37/66 justifica-se pela necessidade de o Poder Público, e tema de imposto sobre a importação, “tornar precisa, no espaço, no tempo e na circunstância, a ocorrência do fato gerador”(RTJ 96/1335, Rel. Min. RAFAEL MAYER).

Esse entendimento da questão – que define, como momento de concretização da hipótese de incidência do imposto de importação, aquele em que se dá o registro alfandegário da declaração apresentada pelo importador à autoridade fiscal competente da União – tem prevalecido, sem qualquer discepção, na jurisprudência desta Suprema Corte:”

Após apresentar a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, que suporta seu voto, prossegue o insigne Ministro:

“Vê-se, portanto, em função da norma que descreve o momento de ocorrência do fato gerador concernente à importação de bem despachado para consumo (DL 37/66, arts. 23 e 44), que a alíquota

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 120.787  
ACÓRDÃO N° : 303-29.444

incidente sobre as importações de mercadorias entradas em território nacional é definida pela norma vigente no momento em que se efetivou o registro competente, sendo irrelevante, para esse específico efeito, a data da celebração, no Brasil ou no exterior, do contrato de compra e venda relativo ao produto importado, ou, então, o instante em que embarcadas as mercadorias adquiridas no estrangeiro, ou, ainda, o momento do ingresso físico desses bens em território nacional.”

No que pertine às multas previstas nos artigos. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, e 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, contestadas pela interessada, que na visão do AFTN atuante e do julgador singular, decorreram da materialização da hipótese infracional tipificada na falta de recolhimento dos respectivos tributos, decorrente da apropriação inexata da alíquota *ad valorem*, incidente na importação em tela, estando a sua aplicação normatizada, no caso do IPI, pelo Parecer Normativo CST nº 32/76 e pelo Parecer CST nº 770/84, e, no caso do II, pelo Ato Declaratório Normativo nº 10/97.

No presente caso, consta a aplicação de alíquota *ad valorem* incorreta, tendo sido o produto corretamente classificado. Em relação à quantidade, à qualidade e ao valor nada foi apurado de irregularidade, motivo pelo qual entendo inaplicável a incidência da penalidade. Senão vejamos.

O direito penal (artigo 1º do CP) e o direito tributário penal (artigo 97º, II, do C.T.N.) estão subordinados ao princípio - que decorre do inciso XXXIX do artigo 5º da Constituição - da tipicidade da norma, i.e., o tipo de conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica. *Nullum crimen nulla poena sine lege* é o brocardo que, na sua simplicidade, se insere na busca de justiça para o caso em julgamento. Assim, para aplicação da norma penal, deve o fato presumível encaixar-se rigorosamente dentro do tipo descrito na lei.

**A conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é a APLICAÇÃO INCORRETA DA ALÍQUOTA NO DESPACHO ADUANEIRO.**

No caso em tela, a situação fática da Recorrente não se enquadra no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91. Primeiramente pelo fato de a própria administração reconhecer a especificidade da aplicação da multa de ofício no Ato Declaratório Normativo - COSIT N.º 10/97:

“não constitui infração punível com as multas previstas no artigo 4º, da Lei n.º 8.218/91, de 29 de agosto de 1991 e no artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

isenção ou redução do imposto de 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. (grifos acrescentados ao original)

Da análise cuidadosa da orientação da Fazenda Nacional às repartições fiscalizadoras e julgadoras, percebe-se que a conjunção “e”, que grifei no texto acima, impõe que as condutas relacionadas como infratoras deverão estar acompanhadas do intuito doloso ou da má-fé.

Cabe ressaltar que a norma em comento foi redigida com o fim de excluir do abundante rol dos contribuintes sujeitos à multa de ofício, aqueles que não tiverem agido com dolo ou má-fé.

Ademais, também não se dá o enquadramento legal no que concerne a outras condutas que motivam a imposição da multa, isto é, a falta de declaração e a inexatidão desta, pois houve conteúdo declarativo suficientemente regular para a fiscalização lançar os tributos relativos à mercadoria nacionalizada, ou seja, o pleito da alíquota de acordo com a norma vigente quando da entrada da mercadoria no território Nacional, nada mais é do que uma interpretação jurídica dada pelo contribuinte em relação ao critério temporal do Imposto de Importação, não configurando má-fé ou falta de recolhimento, mas sim o recolhimento segundo a interpretação data à norma.

Contudo, não é de hoje que há invariável confusão entre as condutas de falta de recolhimento e de atraso de recolhimento. Tanto que entendi conveniente avançar a discussão nestes autos e trazer à baila a lição do Ex-Juiz Federal do Tribunal de Regional Federal da 5ª Região Hugo de Brito Machado:

**"a) Multa por falta de recolhimento do tributo.**

*Não é fácil distinguir a falta de recolhimento do atraso no pagamento do tributo. Se dissermos que o atraso se distingue da falta porque no primeiro o sujeito passivo, mesmo com atraso, paga por sua própria iniciativa, antes de qualquer ação fiscal, não se poderá cogitar da multa pelo atraso, eis que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade.*

**Entendemos, portanto, que a falta de pagamento do tributo somente se caracteriza pela situação em que o fato gerador da**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

correspondente obrigação não é levado ao conhecimento do fisco.

**b) Multa por atraso no pagamento do tributo.**

É a multa que tem como hipótese de incidência a situação em que o sujeito passivo, havendo cumprido todas as suas obrigações acessórias, e tendo dado conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do respectivo fato gerador, de sorte que esta fique com todas as condições de fazer o correspondente lançamento, não efetua ele o pagamento do tributo no prazo legal, ensejando a instauração de ação fiscal cujo objetivo, no caso, não é *apurar*, mas simplesmente *cobrar o tributo*." (in Caderno de Pesquisas Tributárias, n.º 4, Sanção Tributária, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p.250 e 251.)

Com efeito, admitindo, para argumentar, pudesse uma lei genérica se sobrepor a uma lei específica, ou seja, a Lei 8.218/91 ser aplicável nas infrações às importações, ainda assim esta se resumiu a dizer laconicamente no seu inciso I ao art. 4º que as infrações por ela apenadas seriam as de falta de recolhimento, de falta de declaração e as de declaração inexata, não a de aplicação incorreta de alíquota.

Por outras palavras, *ad argumentandum*, pudesse ser possível penalizar o contribuinte com base na Lei nº 8.218/91, ainda assim os tipos delituosos teriam que ser rigorosamente aqueles citados no inciso I ao artigo 4º. Nem mais nem menos.

Sem maiores esforços, ao examinar o ADN-COSIT nº 10/97, percebe-se o não cabimento da referida multa do II (art. 4º, I, da Lei 8.218/91), haja vista não preencher as condições para a sua aplicação, e, em respeito ao princípio da estrita legalidade, vigorante *in casu*, resta patente a exoneração da multa do contribuinte, no que concerne ao Imposto de Importação.

Discute-se, ainda, a aplicação do o art. 364, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, ao caso em julgamento, i.e., se aplica-se ou não à Declaração de Importação.

Sustentam uns que Declaração de Importação 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

Regulamento do IPI, conforme o caso. Assistindo razão aos segundos, penalidade alguma prevista nesse dispositivo seria aplicável ao caso em julgamento.

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, Tc ( ... ), 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.

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 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 vênia 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 venia*, 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. Paula 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 exerce relevância na solução dos caos jurídico, uma vez que insere-se profundamente nas estruturas do pensamento jurídico e do processo de transformação de um evento qualquer em um fato relevante para o Direito. Senão vejamos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

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. Ai 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 linguagens 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

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, inciso 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").

Assim, é o próprio RIPI que faz a distinção entre a D.I. e a Nota Fiscal, sendo que Nota Fiscal referida no mencionado art. 364 é a de saída, nada haver, portanto, com a Nota Fiscal 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, a 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-se, por consequência 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

não é, e nem nunca foi, sinônimo de Nota Fiscal de entrada, e nem tem a mesma função.

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 recepção 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 o 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, 15 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 § 4º. Não somente não aludiu o supracitado 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

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 lei, mas não se queira, por isso, criar um monstro jurídico que mais cedo ou 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 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 à lei, porque salta aos olhos que a palavra, o bom senso e a lógica unem-se para repudiá-las.

"Cumpra 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

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, às 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).  
(grifos acrescidos ao original).

A fantasia do hermenauta, as teses pelas quais este se apaixona, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes 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 credences. (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*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

*prescrever um 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

- I. 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";
- II. 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;
- III. 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";
- IV. 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);
- V. 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

- VI. "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 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 inobjetable, 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 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

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 hermenauta 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 reu* vale aqui também." (grifos acrescidos ao original)

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

Da mesma forma, a multa que incidiu sobre o IPI, objeto do art. 364, inciso II, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, deve seguir o mesmo raciocínio lógico disposto no ADN-COSIT nº 10/97, pois o mesmo, em linguagem objetiva, ressalta, quando inexistente 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.

Como se percebe dos autos, a aplicação do Ato Declaratório nº 10/97 do COSIT, é perfeitamente cabível, pois, ressalte-se, não há que se falar em infração quando a insuficiência do recolhimento do tributo decorre unicamente do entendimento indevido de qual a alíquota de II vigorava na data do registro da DI.

E mais, sem falar que está ausente também, *in casu*, qualquer intuito de dolo ou má-fé por parte da declarante, verificando-se, indubitavelmente, que improcede a cobrança da multa dos referidos impostos, visto que a nova alíquota exigível para o II estava vigorando a apenas 24 horas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.787  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.444

**DO EXPOSTO**, conheço do Recurso Voluntário por tempestivo, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, mantendo a decisão do juízo singular no que pertine à cobrança da diferença dos Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, eximindo a contribuinte do pagamento das multas previstas nos artigos. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, para o Imposto de Importação, e 364, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados, em face da ausência de tipicidade.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2000

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10907.000023/99-50

Recurso n.º : 120.787

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador, Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-29.444

Brasília-DF,

Atenciosamente

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 01/06/2001

