



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

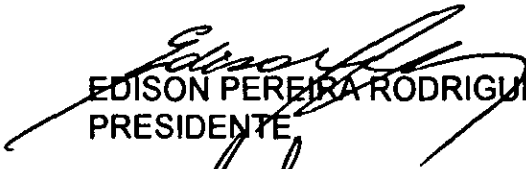
PROCESSO N.º : 10907.000112/96-35
RECURSO N.º : RD/302-0.365
MATÉRIA : II - IPI
RECORRENTE : GIL UCHOA TEIXEIRA
INTERESSADA : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA : 2a. CÂMARA DO 3º C. CONTRIBUINTES
SESSÃO DE : 08 de maio de 2001
ACÓRDÃO N.º : CSRF/03-03.183

MULTA DE OFÍCIO – MERCADORIA DESEMBARAÇADA SOB TUTELA JUDICIAL – Desembaraçada mercadoria por força de liminar concedida em Mandado de Segurança em razão de divergência de alíquota. Cabíveis as penalidade em vista da falta de parte de crédito tributário devido.

Recurso de divergência desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GIL UCHOA TEIXEIRA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


JOÃO HOLANDA COSTA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM 27 FEV 2002

PROCESSO Nº : 10907.000112/96-35
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-03.183

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

RECURSO NR. : RD/302-0.365
RECORRENTE : GIL UCHOA TEIXEIRA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Recorrente, no qual se exige diferenças do crédito tributário a título de Imposto de Importação, artigos 99, 100, 220, 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91030/85, Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculado à importação, artigos 55, I "a"; 63, I "a" e 112, I do RIPI/82, mais multa de ofício prevista no artigo 4º, I da Lei nº.8218/91 e 364, II do RIPI/82 mais os acréscimos legais, por ter desembaraçado o bem objeto da Declaração de Importação n.º 005915, com redução de impostos, amparado por liminar concedida no Mandado de Segurança n.º 95.0005633-0.

Importante observar-se que, posteriormente o ora Recorrente, foi excluído do Mandado de Segurança n.º 95.0005633-0, por estar comprovada a litispendência, perante a 2º Vara da Justiça Federal no Mandado de Segurança n.º 95.0005788-7, que trata do mesmo assunto e que deste desistiu expressamente conforme documento de fls. 50, interpondo recurso junto ao Tribunal Regional Federal no que fora excluído.

A Recorrente instrumentalizou tempestiva Impugnação de fls. 21/28 desenvolvendo a tese de que, ainda não transitou em julgado a sentença denegatória da liminar, sendo ilegítima a exigência formulada pelo autuante e por ferir o disposto no artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal, combinado com artigo 6º "caput" § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, não podendo subsistir a referida autuação .



Além disso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, tem acatado a tese defendida pelo impugnante, havendo a probabilidade de ser reformada a sentença, desta forma, apresenta a impugnação apenas por "cautela", arguindo não ter ficado demonstrado o critério adotado para o cálculo dos valores apresentados no Auto de Infração.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento tributário na íntegra, por entender que o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 03/96 consideram a exigência definitiva, acrescido a isso o fato de que, proposta judicialmente a ação, importa renúncia da esfera administrativa e não ter o Recorrente, "impugnado expressamente matérias fáticas diferentes das contidas na ação judicial".

Tendo tomado ciência da decisão singular, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, alegando a mesma tese da Impugnação, que o processo encontra-se "sub judice" e a diferença que está sendo exigida, não tem amparo legal, posto não ter cometido qualquer infração que deva sujeitar-se a sanção administrativa ou penalidade.

A Fazenda Nacional apresentou suas contra razões requerendo a manutenção da decisão singular na íntegra.

O acórdão da Colenda Câmara recorrida decidiu, através da Resolução n.º 302-852, converter o julgamento em diligência, para esclarecer se já ocorreu o trânsito em julgado, quais as decisões definitivas proferidas bem como juntada de cópias das petições iniciais.

Retornando os autos, após a realização da diligência, a Egrégia Segunda Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, esta prolatou o Acórdão n.º 302-

33.733, que por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, excluindo-se os juros de mora relativos ao período antecedente a cassação da liminar e por unanimidade de votos não conheceu do recurso com referência à exigência dos tributos, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A opção pela via judicial importa em renúncia à via administrativa .

- Na vigência da liminar, incabível a cobrança de juros moratórios .

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO."

Assim, o presente feito alçou a esta Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, para julgamento, em decorrência de Recurso Especial, interposto por GIL UCHOA TEIXEIRA, com fundamento no art. 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recurso Fiscal e do artigo 32 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovados pela Portaria nº 55, de 16.03.98, DOU 17.03.98.

Consubstanciado no Acórdão nº 302-33.733, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ofereceu suas contra razões ao Recurso Especial, requerendo seja mantida a decisão recorrida, negando-se provimento ao recurso especial de divergência.

É o Relatório.



Processo n.º 10907.000112/96-35
Acórdão n.º CSRF/03-03.183

VOTO VENCIDO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

O Recurso Especial foi devidamente aparelhado pela decisão divergente que trata da mesma matéria e que é de Câmara distinta da qual provem este feito, justificando a procedência da admissibilidade para apreciação desta Egrégia Câmara Superior decisões.

Preliminarmente, entendo que a questão de a matéria de mérito ter sido apreciada judicialmente, não retira deste órgão a competência de apreciar as demais matérias que não foram objeto da discussão judicial, tais como juros de mora e multas.

Se assim, este Órgão, no que tange a matéria de mérito deve acatar a decisão judicial, transitada em julgado, ratificando a exigência dos tributos, segundo as alíquotas fixadas na norma individual e concreta, o que acarreta a verificação de recolhimento a menor dos impostos incidentes sobre a importação do veículo.

Em relação à matéria divergente, razão do presente recurso, cabe ressaltar que se limita à aplicação das penalidades culminadas no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e no art. 364, inciso II, do RIPI.

A MULTA DO ART. 4.O, I DA LEI 8.218/91

O direito penal (artigo 1º do C.P.) 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.

No caso dos autos, a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é o desembaraço aduaneiro, sob tutela judicial, com pagamento a menor dos tributos.

No caso em tela, a situação fática da Recorrente não se enquadra no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 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, 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.

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 infradoras 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.

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 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 sobre 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 apenas seriam as de falta de recolhimento, de falta de declaração e as de declaração inexata.

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

A lei penal não admite interpretações que não sejam aquelas objetivas e restritivas decorrente do texto punitivo. O dispositivo penal-tributário não pode ser "uma norma penal em branco, que não contém em seu bojo a definição de uma conduta infracional típica ou específica. A abrangência e o alcance dessa norma penal ficariam inteiramente ao alvedrio da autoridade competente para aplicá-la. Citemos como exemplo o art. 526, IX do RA, é necessário que o fato apontado efetivamente



afete, prejudique ou dificulte o controle administrativo das importações. A simples inobservância de regra formal, sem nenhuma repercussão no controle administrativo das importações, em termos concreto, não poderia sujeitar-se a uma penalidade correspondente a 20% do valor da mercadoria.

De acordo com Damásio E. de Jesus, in "Comentários ao Código Penal", fato delituoso é aquele que se encaixa, se amolda à conduta criminosa descrita pelo legislador. Tipo é o conjunto de elementos descritivos do crime contido na lei penal.

Conclui-se, após análise da norma legal transcrita supra, ser incabível a aplicação da penalidade de 100% sobre a diferença do I.I. que deixou de ser pago, pelo fato de que a mesma é aplicável na falta de recolhimento das contribuições de modo geral, não sendo específica a hipótese de cabimento de 100% na falta de recolhimento do I.I.

Nesse ponto laborou bem o Eminentíssimo Conselheiro Levi Davet Alves que em seu voto em que prolata, cujo teor guarda verossimilhança com o caso presente:

" Sobre o que restou contestado, então, que se trata de matéria que não foi objeto de apreciação judicial, ou seja, os juros de mora e as multas, concluo que a multa prevista no art. 4º, inc. I, da Lei nº 8.218/91, não é cabível para o caso em análise, e para isto nos apoiamos no Ato Declaratório Normativo (SRF) nº 36, 05/10/95 (atualizado pelo ADN COSIT nº 10, de 16/01/97), que, para situações análogas, esclarece sobre o incabimento desta pena quando a mercadoria foi corretamente declarada e classificada pelo importador. Acrescente-se que a matéria foi corretamente e classificada pelo importador. Acrescente-se que a matéria, ou seja a discussão judicial de qual alíquota seria devida por ocasião do registro da D.I.,



remanescia desde aquele momento, e muito embora tenha havido um lançamento de ofício, este apenas se caracterizou como formalizador da diferença de imposto pretendido pelo fisco, conforme já abordamos no quarto parágrafo deste voto.”

DA MULTA DO ARTIGO 364,II, DO RIPI.

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

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

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

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 o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal da União.

Estes acima são argumentos dos quais peço vênha 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 exercer relevância na solução dos caos jurídicos, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Do segundo argumento chega-se a uma conclusão, ao meu ver, absurda pois ao definir Documento Fiscal (gênero) como o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal do ente tributante, impõe, por 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 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 sinónimos de "Documento Fiscal" é igualmente disparatada porque "espécies" não têm sempre nem necessariamente tratamento igual. A receptação e o abandono de incapaz são espécies de crime; no entanto, cada uma delas tem a sua pena própria. E isso se repete monótona e exaustivamente em todo sistema jurídico. Quanto a sinónimos, há os perfeitos e os imperfeitos. Aquele argumento, por conseguinte, é inconcebível para que se puna alguém sem prévia cominação legal, mandando às urtigas o princípio da tipicidade da norma.

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

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

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

Surge então a pergunta: - o RIPI equiparou a hipótese objeto deste processo a algum caso de falta de lançamento ou de recolhimento nele, RIPI, previsto? NÃO. Logo, é absolutamente inócua a alusão ao mencionado § 4º. Não somente não aludiu o supra citado art. 364 à Declaração de Importação ou ao nome genérico Documento Fiscal como o seu referido parágrafo simplesmente em nada aproveita à esdrúxula tese de que alguma multa do "caput" poderia aplicar-se à falta de



lançamento ou de recolhimento do imposto. O que pretendem, na realidade, aqueles defensores da idéia de que, referindo Declaração de Importação, está-se mencionando Nota Fiscal, é nada mais nada menos do que a imposição de multa por analogia, o que configura verdadeira aberração em matéria tributária.

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

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

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

"Dizemos que um povo atingiu a ordem jurídica, quando todos os conflitos de interesse que podemos prever naquele povo estão submetidos à ação reguladora de normas universais de composição. (...) Desde o momento em que haja norma jurídica, temos então assegurada a coexistência de cada um, pois que a sociedade vive no gozo daquela segurança e daquela justiça que só a ordem jurídica pode dar."



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

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

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

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

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



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

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

A fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixona, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas 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,



además, estão sujeitas, também, a interpretação (ZAGREBELSKY 1.990/71). Como nada fazem senão 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 tabula rasa (a) da norma prevista no inciso II do art. 5º da Constituição Federal "*Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*"; (b) da norma contida no § 1º do art. 108 do CTN "*o emprego da analogia não poderá resultar na exigência do tributo não previsto em lei*", e, por mais forte razão, na exigência de multa não prevista; (c) do disposto no art. 111 do mesmo CTN "*A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto: I - à capitulação legal do fato, II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação*"; (d) do juízo prudencial, ou seja, o de que, se todas as regras devem entender-se "em igualdade de condições", por isso mesmo é imperioso "*ponderar o conjunto das circunstâncias. Podem estas, às vezes, obrigadas a dar preferência a um dever ou um direito inferiores*." (RÉGIS JOLIVET, no seu tratado de "Moral", 1966, Agir, Rio, p. 124); (e) da equidade que "*corrige constantemente os efeitos de uma concepção literalista dos direitos e dos deveres, e opõe-se diretamente ao formalismo e, ainda mais, ao farisaísmo que da lei, só retém a materialidade, em detrimento do espírito*." (Autor, obra, ano e editora citados, p. 123); e, (f) "*olvidando ainda o fato de que as conclusões*



tiradas pelo direito positivo e promulgadas sob a forma de leis acompanhadas de sanções, evidentemente tiram o seu valor principal do rigor com que derivam dos princípios do direito natural." (Ainda o autor, obra, ano, e 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 inobjetável, 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).

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

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

Mas não é só. O próprio CTN

"dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito das leis penais, intendo - salvo opiniões



isoladas - à analogia. A máxima in dúvida pro reu vale aqui também."

(Nossos os grifos)

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

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de afastar a imposição das multas previstas nos artigos 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e, 364, inciso II, do RIPI, por inaplicável a hipótese *sub judice*.

Sala das Sessões, 08 de maio de 2001.



NILTON LUIZ BARTOLI

PROCESSO Nº : 10907.000112/96-35
ACÓRDÃO Nº : CSRF/03-03.183

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOÃO HOLANDA COSTA, Relator

Trata-se de mercadoria para cuja importação o contribuinte se amparara em medida liminar a fim de pagar o imposto de importação a uma alíquota menor do que a prevista na legislação de regência.

Posteriormente foi cassada a liminar, mas em face da apelação, o processo judicial continua até o julgamento do mérito. O contribuinte encontra-se assim aguardando a decisão sobre a matéria "sub judice".

A decisão da douta Segunda Câmara do 2º Conselho de Contribuintes foi para manter a exigência das multas do art. 4º inciso I da Lei 8218/91 e do art. 364, inciso II do RIPI.

De fato, entendo que são devidas as penalidades, uma vez que não estando tal parte do crédito tributário "sub judice" e sendo devidas as penalidades em face da cassação da medida liminar, não há para o contribuinte como fugir desta obrigação.

Voto para negar provimento ao recurso de divergência.

Sala de Sessões, 08 de maio de 2.001


JOÃO HOLANDA COSTA