



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10983.001434/93-64
Recurso nº : RP/302-0.641
Matéria : IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2a. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sujeito Passivo: FUND. DO ENSINO DA ENG.EM SANTA CATARINA
Sessão de : 18 DE OUTUBRO DE 1999
Acórdão nº : CSRF/03-03.058

MULTAS NA IMPORTAÇÃO:

a) Multa do art. 526 – IX , do RA – INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES – DESCABIMENTO - a transferência de bens a terceiros com isenção de tributos, não configura infração, por absoluta falta de tipificação.

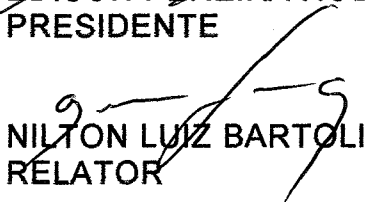
b) Multa do artigo 4º da Lei 8.218/91 – DESCABIMENTO - não se aplica quando incidente sobre caso concreto que já dispõe de diversa penalidade específica prevista no Regulamento Aduaneiro e, por absoluta falta de tipificação.

c) Multa do art. 364, II do R.I.P.I. - DESCABIMENTO – não se aplica por inexistência legal para imposição de multa nos casos de falta de lançamento do I.P.I. no documento de importação D.I..

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

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 ABR 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MOACYR ELOY DE MEDEIROS, HENRIQUE PRADO MEGDA, UBALDO CAMPELLO NETO e JOÃO HOLANDA COSTA

Processo n.º : 10983.001434/93-64

Acórdão n. : CSRF/03-03.058

Recurso n.º : RP/302-0.641

Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: FUND. DO ENSINO DA ENG.EM SANTA CATARINA

RELATÓRIO

O presente feito veio à apreciação desta Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decorrência de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no então vigente art. 31, parágrafo 1º, da Portaria MF n.º 538/92 e alterações da Portaria MF n.º 260/95 em face da decisão por maioria de votos da Eg. 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão n.º 302-32.917, proferido em sessão realizada em 25.01.1995, que deu parcial provimento ao recurso, com a seguinte Ementa:

"ISENÇÃO DE TRIBUTOS

- **A transferência ou a cessão de uso, a qualquer título, de bens desembaraçados com isenção, antes de decorrido o prazo decadencial e sem a anuência da autoridade fiscal competente, requer o pagamento dos tributos dispensados por ocasião do desembaraço. Dispensadas as penalidades . Recurso provido parcialmente**

O Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, visou *"a reforma integral da decisão do r. colegiado a quo "*

Para ilustração do caso em pauta, entendo pertinente breve relato dos acontecimentos processuais.

O presente processo resultou da lavratura do auto de infração em decorrência de uma importação do exterior de equipamentos com isenção de tributos amparados pela Lei 8010/90 levando-se em consideração a qualidade do importador, além disso verificou-se a importação de equipamentos diferentes dos



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

mencionados na D.I e um contrato de cessão de direitos de uso a terceiros de parte destes equipamentos.

Diante dos fatos a recorrente foi intimada a recolher o crédito tributário referente a 9.764,73 UFIR englobando II, IPI, juros de mora, multa do II do art. 521, inciso II, "a", multa do art. 526, inciso IX, do RA e multa do IPI do art. 364, II, § 4º do Decreto 87.981.

Inconformada a recorrente apresentou impugnação de fls. 36/37 argumentando que :

1. realizou a importação de equipamentos na área de informática para serem usados pela Fundação. do Ensino da Eng. em Santa Catarina em suas atividades, sendo que tal operação está amparada pela Lei 8010/90 com isenção de impostos
2. é infundada a alegação de que ocorreu a transferência de propriedade ou uso dos equipamentos o que na verdade ocorre é que a fundação não tem sede física e portanto desenvolve suas atividades nas dependências da faculdade e seus equipamentos são utilizados por professores dos Departamentos que desenvolvem projetos de pesquisa. Mas os equipamentos continuam integralizando o balanço patrimonial da Fundação e tais Departamentos são órgãos da universidade e não possuem personalidade jurídica própria
3. não ficando desta forma caracterizado a infração ao art. 137 do RA
4. relativamente ao incorreto preenchimento da D.I e conseqüente descumprimento de uma obrigação acessória, ocorreu inclusive por culpa da Receita que não fez a verificação correta quando autorizou o desembaraço e induziu o contribuinte em erro.
5. Sendo assim, requer o cancelamento da exigência fiscal.

Remetido ao AFTN para análise e informação foram consideradas improcedentes as alegações da autuada e opinou pela manutenção do auto de infração, pois houve claro descumprimento ao art. 137 do RA e a maior evidência encontra-se fundada no contrato de cessão de direitos de uso fls. 26/28 que nem mesmo pode ser considerado um COMODATO.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

Tal contrato de cessão em sua cláusula Quarta, confirma o fato de que a Fundação é a "proprietária" dos equipamentos mas abre mão da garantia dos mesmos transferindo toda responsabilidade para terceiros o que não ocorre com os demais equipamentos instalados na Universidade, logo podem ser configurados como transferências formais de propriedade o que caracteriza *irregularidade não só quanto a cessão mas também de transferência a terceiros*.

No que tange a divergência dos equipamentos com a documentação a própria interessada ao constatar tal fato deveria Ter providenciado a DCI além disso existem duas faturas pró formas fls. 15/16 com numeração idênticas mas conteúdo diferentes logo, uma delas serviu de base para o preenchimento da DI.

De acordo com a decisão nº 681/93 fls. 66/71 o crédito tributário exigido é procedente e há duas infrações apontadas a primeira relativa a transferência que somente poderia Ter ocorrido 5 anos após o desembaraço aduaneiro ou se desejasse fazer antes de decorrido tal prazo deveria Ter autorização da DRF de sua Jurisdição conforme IN do SRF nº 002 de 18.01.79 a Segunda infração refere-se ao controle administrativo das importações onde a autuada limitou-se a afirmar que houve erro por parte do despachante no preenchimento e também da Receita por proceder o desembaraço sem que houvesse feito qualquer menção a irregularidade constatada .

Neste sentido cabe lembrar que mesmo após concluído o desembaraço podem ser feitas averiguações posteriores conforme arts. 455/456 do RA.

Intimada da decisão apresentou tempestivamente suas razões refutando o que já havia dito na peça impugnatória e acrescentando que :



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

1. Ficou comprovado a alegação de que todos os equipamentos continuam sendo de responsabilidade e propriedade da Fundação e que os usuários são professores da UFSC
2. Ressaltou ainda que a Fundação não existe fisicamente razão pela qual confunde-se com a Universidade e que os professores ao integrarem o quadro docente da Universidade usam referidos equipamentos em nome da Fundação para desenvolverem suas atividades extra classes.
3. Menciona ainda, parecer do Procurador do Estado do Rio Grande do Sul contrariando o entendimento da Receita sobre a mesma matéria e também despacho do Juiz sobre o processo instaurado que pede o arquivamento dos autos.
4. Ademais, esclarece que o contrato de cessão e uso foi necessário pois estando sujeito a fiscalização pelo Ministério Público não poderia entregar os equipamentos aos professores sem nenhum documento e até mesmo para resguardo do patrimônio da Fundação e responsabilidade por parte do detentor por qualquer defeito.
5. Por fim, insistiu no fato dos equipamentos estarem sendo utilizados de maneira coerente com a concessão do benefício fiscal e desta forma e pelo exposto requer o provimento do recurso e cancelamento da exigência fiscal

Encaminhado ao Terceiro Conselho de Contribuintes foi o recurso *julgado parcialmente provido e excluído do crédito as penalidades do art. 526, IX do RA , art. 4º, inciso I, da Lei 8218/91, art. 364, II, § 4º do RIPI bem como juros de mora fundamentando o voto vencedor que :*

1. No que tange ao art. 526, IX do RA sua aplicação é de caráter subjetivo por parte do autuante e fere o princípio constitucional da legalidade
2. Relativamente a multa do art. 4º, inciso I, da Lei 8218/91, e do art. 364, II, § 4º do RIPI não cabe ao caso em lide a primeira por não aplicar-se as ações ou omissão, voluntárias ou não, que importem inobservância das normas estabelecidas pelo RA e a Segunda por não tratar especificamente de lançamento em nota fiscal
3. Por fim, os juros de mora são indevidos por não haver a condição para sua exigência enquanto existir o efeito suspensivo, onde não há certeza e liquidez do débito só sendo exigível porém, após o descumprimento do prazo de pagamento fixado e assim mesmo após decisão fiscal.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

Inconformada a Fazenda Nacional apresentou suas razões de fls. 102/104 alegando que não há razão para ter sido extinta as penalidades propostas e os juros de mora, além disso não cabe a alegação de inconstitucionalidade do art. 526, IX do RA uma vez que este observa apenas os requisitos de controle de importação, quanto a multa do art. 4º, inciso I, da Lei 8218/91 nem sequer deveria ter sido apreciada pois não foi impugnada pela recorrida em seu recurso ao 3º CC .

Ademais o acórdão que se pretende rever foi omissos quanto ao art. 521, II, letra "d" do RA e não impugnado pela autuada quanto a multa do art. 364, II, § 4º do RIPI e portanto não cabe ao julgador de Segunda instância julgar matéria que não foi pedida. Espera portanto seja reformada integralmente a decisão a quo.

Intimada a autuada efetuou os pagamentos devidos conforme a planilha de fls. 109 conforme comprovam as guias de pagamento de fls. 113/114.

É o relatório.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

V O T O

CONSELHEIRO RELATOR NILTON LUIZ BARTOLI

Fundamentou-se, a exigência fiscal, o fato de ter, a beneficiária, *transferido a posse dos bens importados com isenção. Nesse caso, tendo descumprido as condições para gozo da isenção, a lei determina que seja a mesma revogada de ofício.*

O Decreto-lei nº 37/66, que "dispõe sobre o Imposto de Importação e reorganiza os serviços aduaneiros", é o diploma legal básico do Imposto de Importação, contendo as normas gerais relativas à aplicação e administração desse tributo. Sua Seção I do Capítulo III do Título I, trata das Disposições Gerais de Isenção e Redução, sendo que os artigos 11 e 12 estabelecem condições genéricas para qualquer isenção ou redução de caráter subjetivo (art. 11) ou objetivo (art. 12). Esses dois artigos encontram-se consolidados no Regulamento Aduaneiro, nos seus artigos 137 e 145, respectivamente. Por constituírem disposição de disciplinamento geral das isenções ou reduções, esses dispositivos, bem como o art. 152, aplicam-se a todas as isenções ou reduções que neles se enquadrem, independentemente de terem sido concedidas por lei posterior ao Regulamento Aduaneiro.

A importação consumou-se regularmente, pois todos os requisitos legais foram atendidos: a importadora não tem fins lucrativos e estava credenciada pelo CNPq, porém ficou caracterizado que os bens importados foram transferidos irregularmente para alguns professores e, deixaram de ser atendidas as condições do benefício, devendo ser exigidos os tributos.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

Com relação as multas ditas como não contestadas pela D. Procuradoria, assiste ao sujeito passivo toda a razão, pois todas as exigências decorrem do suposto cometimento de uma única infração (transferência dos bens).

Lembramos aqui a lição do grande mestre Paulo de Barros Carvalho acerca da infração à legislação tributária:

"O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por anti-jurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto está a relação jurídica, vinculando o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico. Denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção." (in Curso de Direito Tributário, 4ª ed., Editora Saraiva, pg. 342).

Utilizando-me mais uma vez das palavras do grande mestre "Se assim é, tendo contestado o descumprimento do dever, o SUJEITO PASSIVO contestou, ainda que indiretamente, as sanções aplicadas. Lançando-se mão da terminologia utilizada por Paulo de Barros Carvalho, o SUJEITO PASSIVO contestou o "" antecedente"" sendo desnecessário atacar o ""conseqüente""".

* A multa do art. 526, IX do RA



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

O inciso IX do Art. 526 do R.A. prescreve que constitui infração, apenada com a multa de 20% do valor do imposto de importação, o descumprimento de

“ ... outros requisitos de controle da importação, constantes ou não da guia de importação ou de documentos de efeito equivalente, não compreendidas nos incisos IV a VII...”

O requisito infringido seria o de “Pela transferência a terceiros de bens importados com isenção de impostos”. Tal requisito não pode ser erigido como infração e colocado na vaia comum dos “outros”.

Ademais, o preceito legal que embasa o feito fiscal é ilegal, porque demasiado genérico. Refere-se a OUTROS requisitos não previstos anteriormente, sem discriminá-los, deixando ao alvedrio do autuante ou do julgador entender quais sejam esses requisitos. É óbvio que os dispositivos sancionantes devem ser claros e objetivos, a fim de dar segurança ao contribuinte. Que segurança tem o importador diante de dispositivo tão genérico? A qualquer momento pode ver-se autuado, por exemplo, por não ter preenchido determinado campo da guia de importação, pretendendo o autor desse feito que essa falta tipificaria o preceituado no dispositivo em discussão, uma vez que o requisito - preencher todos os campos da guia de importação - não está compreendido entre os incisos IV e VII.

A fim de comprovarmos a ilegalidade contida no inciso III do Art. 169 do DL 37/66, com a redação do art. 2º da Lei 6.562/78, transcrita no inciso IX do art. 526 do Decreto 91.030/85, passamos a transcrever trecho da sentença prolatada pelo MM. Juiz Federal da 4ª Vara de São Paulo, Dr. Fleury Antonio Pires, em Mandado de Segurança (Proc. 6374328):



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

"O art. 2º da Lei 6.562/78 deu nova redação ao art. 169 do DL 37/66, estabelecendo, no que interessa ao deslinde da questão aqui debatida:

Art. 2º - o art. 169 do DL 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 169 - Constitui infração administrativa ao controle das importações:

I - ...

II - ...

III - descumprir outros requisitos de controle de importação, constantes ou não de guia de importação ou de documento equivalente:

a) ...

b)...

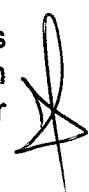
c)...

d) não compreendidas nas alíneas anteriores: pena: multa de 20% (vinte por cento) do valor da mercadoria.

Ora, a letra "d" não especifica quais seriam esses "outros" requisitos de controle de importação "não compreendidos nas alíneas anteriores" (a, b, c), tornando difícil a atuação do intérprete no sentido de tipificar as ações ou omissões do importador que ali estariam previstas. Ora, é princípio elementar de direito, especialmente tributário, que as infrações devem estar expressamente definidas na norma cogente, não se justificando a aplicação de penalidade sem a exata adequação da conduta à figura legal. In casu tal adequação não se revela possível já que a descrição legal do procedimento punível é por demais aleatória e incompleta. Assevera Victor Villegas, com propriedade, que "A punibilidade de uma conduta exige sua exata adequação a uma figura legal. Contudo, tal adequação claudicará se a descrição do procedimento punível for incompleta ou confusa, não revelando conteúdo específico e expressão determinada. Assim, podem ocorrer formas disfarçadas de violação da tipicidade, como por exemplo, construindo-se um delito desfigurado, difuso, sem contornos, tanto pela falta quanto pela imprecisão das expressões escolhidas para defini-lo (in "Direito Penal Tributário", ed. 1974, ed. Resenha Tributária, pág. 192)."

É precisamente o caso das infrações previstas na letra "d" do inciso III do art. 2º da Lei 6.562/78. Logo, à mingua de delimitação legal específica, a indicação de país de origem diversa ou fabricante diverso daqueles constantes da guia de importação, não dá lugar à penalidade ali prevista.

Mas, ainda que assim não seja, ainda que fosse possível extremar as infrações que se enquadrariam no dispositivo legal em epígrafe, é bem de ver que as infrações ali previstas genericamente só poderiam ser



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

especificadas através de um critério decorrente dos objetivos gerais que nortearam o legislador da Lei nº 6.562/78. É esse critério decorrente da verificação em cada caso de reflexo ou consequência de natureza fiscal ou cambial, escopo primordial da legislação regressiva em análise.

Ora, no caso dos autos não são apontados quaisquer reflexos de natureza fiscal ou cambial. As mercadorias encontradas são coincidentes nas características essenciais (peso, preço, qualidade, classificação tarifária), ocorrendo, apenas, divergência quanto a origem e fabricante. Não há, assim, qualquer infração de natureza fiscal ou cambial, não se justificando a penalidade imposta à Impetrante."

Cabe aqui a lição do renomado mestre de Direito Penal Damásio de Jesus, do Ministério Público do Estado de São Paulo e Professor Universitário, que ao estudar o **FATO TÍPICO** em sua obra *Direito Penal - 1º volume - Parte Geral* (Ed. Saraiva - 15ª Ed. - pág. 197) ensina:

"Por último, para que um fato seja típico, é necessário que os elementos acima expostos (comportamento humano, resultado e nexos causal) sejam descritos como crime"

e complementa

"Faltando um dos elementos do fato típico a conduta passa a constituir em indiferente penal. É um fato atípico."

Lembra, ainda, o mesmo doutrinador, na mesma obra à pág. 17, que:

"Foi Binding quem pela primeira vez usou a expressão 'lei em branco' para batizar aquelas leis penais que contêm a *sanctio juris* determinada, porém, o preceito a que se liga essa consequência jurídica do crime não é formulado senão como proibição genérica, devendo ser complementado por lei (em sentido amplo).

Normas penais em branco são disposições cuja sanção é determinada, permanecendo indeterminado o seu conteúdo.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

Depende, pois, a exeqüibilidade da norma penal em branco (ou 'cega' ou 'aberta') do complemento de outras normas jurídicas ou da futura expedição de certos atos administrativos (regulamentos, portarias, editais, etc.). A sanção é imposta à transgressão (desobediência, inobservância) de uma norma (legal ou administrativa) a emitir-se no futuro."

Nesta mesma linha de raciocínio nos ensina CLEIDE PREVITALI CAIS, in O Processo Tributário, assim prefeciona o princípio constitucional da tipicidade:

"Segundo Alberto Xavier, "tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário, de tal modo que o **tipo**, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o **conceito**, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida." Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência." No Direito Tributário a técnica da tipicidade atua não só sobre a **hipótese** da norma tributária material, como também sobre o seu **mandamento**. Objeto da tipificação são, portanto, os fatos e os efeitos, as situações jurídicas iniciais e as situações jurídicas finais."

O princípio da tipicidade consagrado pelo art. 97 do CTN e decorrente da Constituição Federal, já que tributos somente podem ser instituídos, majorados e cobrados por meio da lei, aponta com clareza meridiano os limites da Administração neste campo, **já que lhe é vedada toda e qualquer margem de discricionariedade.**" (Grifo nosso)

Como nos ensinou Cleide Previtali Cais "... cada tipo de abrangência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência... ", já que "... lhe é vedada (á Administração) toda e qualquer espécie de discricionariedade."

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de afastar a imposição da multa prevista no art. 526, inciso IX do RA, por inaplicável a hipótese *sub judice*.

* A multa do art. 4.o, I da Lei 8.218/91



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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 a transferência de bens isentos a terceiros sem o prévio recolhimento dos impostos.

Em suma, o tipo infracional a ser punível seria, diz a Lei 8.218, artigo 4º, inc. I, o seguinte:

"Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Salta aos olhos que o dispositivo, supra transcrito, não se adequa ao fato tido como delituoso, i.e., a distinção entre a conduta dita como delituosa e a descrição normativa do fato punível é manifesta, o que afasta de imediato a exigência desta multa.

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.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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., mesmo porque, para esta infração existe penalidade específica prevista no Regulamento Aduaneiro.

*** A Multa do artigo 364,II, do RIPI.**



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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.

Esclareça-se que, na ocorrência em tela, a Recorrente deixou de lançar o tributo na DI porque isenta de acordo com a Lei 8.010/90.

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

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



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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. Paulo de Barros Carvalho, titular das cadeiras de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP e da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP/SP, verificamos que sua função exercer relevância na solução dos 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.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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 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.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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").

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"



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

tributária" como reservados para recepcionar receitas, pois ambos indubitavelmente são "Documentos Fiscais", ex-vi do disposto no art. 225 do RIPI.

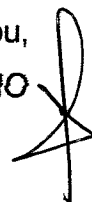
Assim, a afirmação de "Documento Fiscal" é o destinado a recepcionar receitas para o Estado é totalmente equivocada e, no caso, mais ainda absurda quando constatada que a Nota Fiscal de entrada é emitida para *"a entrada real ou simbólica de produtos estrangeiros, importados diretamente"* ("caput" do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



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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.



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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).



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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 credices. (YVES SIMON, na sua monumental obra "Philosophy of Democratic Government", The University of Chicago Press, Chicago & London, p. 20). Ademais, como muito bem advertiu EROS ROBERTO GRAU no seu artigo "A Interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário", in "Estudos de Direito Tributário", livro publicado em homenagem à memória do grande e saudoso jurista GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Forense, Rio, 1998, p. 128:

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

Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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



Processo n.º : 10983.001434/93-64
Acórdão n. : CSRF/03-03.058

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

"dispõe, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito das leis penais, in fensu - salvo opiniões isoladas - à analogia. A máxima in dubio 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 da multa prevista no art. 364, inciso II do RIPI, por inaplicável a hipótese *sub judice*.

Voto, pois, no sentido de negar provimento ao Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, Brasília, 18 de outubro de 1999


NILTON LUIZ BARTOLI