



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12466.000069/96-14  
SESSÃO DE : 17 de outubro de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434  
RECURSO Nº : 120.483  
RECORRENTE : KIA MOTORS DO BRASIL VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

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. Na data do referido registro, vigorava o Decreto nº 1.767/95 que apontava a alíquota de 65% para o II.

MULTAS.

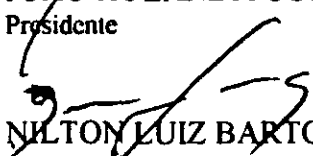
Restou comprovado no processo a insuficiência de recolhimento dos tributos devidos, tratando-se de infração claramente tipificada em lei. Verificada a ocorrência do tipo legal previsto como infração punível com multa, resta ao agente fiscal proceder ao lançamento do crédito tributário faltante acrescido 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 negar provimento ao recurso voluntário quanto aos tributos e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto às multas, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, Sérgio Silveira Melo e Irineu Bianchi. Designado para redigir o voto relativo às multas o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Brasília-DF, em 17 de outubro de 2000

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

113 JUL 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 : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434  
RECORRENTE : KIA MOTORS DO BRASIL VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR DESIG. : ZENALDO LOIBMAN

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, decorrente de conferência aduaneira das mercadorias importadas, sob o amparo das Declarações de Importação/Adição n.º 000022/001-96 e 000022/002-96, lavrado, para constituição do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação, em 16/01/96, e que tem como descrição dos fatos e enquadramento legal:

*"I - ALÍQUOTA DO IMPOSTO INCORRETA..*

*Falta de recolhimento do II e IPI, em decorrência de aplicação de alíquota do imposto de importação de 30%, quando na verdade deveria ter aplicado a alíquota de 65% conforme estabelecido no Decreto n.º 1.767, de 28/12/95, com vigência a partir de 01.01.96.*

*DI ADIÇÃO*

|            |                           |              |
|------------|---------------------------|--------------|
| 000022/001 | Valor Tributável II - RS  | 1.109.429,43 |
|            | Valor Tributável IPI - RS | 1.830.558,56 |
| 000022/002 | Valor Tributável II - RS  | 340.880,16   |
|            | Valor Tributável IPI - RS | 562.452,26   |

*ENQUADRAMENTO LEGAL:*

*IPI - Artigos 55, inciso I, alínea "a"; 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I, do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82.*

*II - Artigos 99; 100; 220; 499 e 542, do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85.*

*No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo."*

Intimada do lançamento no próprio corpo do Auto de infração (fls. 01), em 17/01/96, a Recorrente apresentou, em 14 de fevereiro de 1996, impugnação (fls. 27/47), juntando documentos (fls. 48/73), na qual alega resumidamente que:

- I. teria havido engano da Fiscalização ao tratar de duas figuras legais distintas: 1) a Conferência e Desembaraço Aduaneiro; 2) a Revisão Aduaneira, discorrendo sobre ambas as figuras e citando o Regulamento Aduaneiro, o Código Tributário Nacional;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

- II. como a finalidade da primeira é identificar o importador, verificar a mercadoria, determinar seu valor e classificação, e constatar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação, restando ao Fisco a obrigação de formalizar eventual exigência de crédito tributário relativa a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, no prazo de 5 (cinco) dias úteis do término da conferência, não se poderia suprir eventuais falhas das mesmas no ato de revisão;
- III. a Autoridade Julgadora não entrou no mérito de todo o fundamento legal oferecido com a impugnação, não reconhecendo a distinção existente entre a conferência e o desembaraço aduaneiro e a revisão aduaneira;
- IV. insiste no reconhecimento dessa distinção, entendendo que, dessa forma, restaria descaracterizada a autuação imposta;
- V. a multa imposta pela Autoridade Fiscal (demonstrada às fls. 06) não seria devida, posto que "o lançamento foi efetuado pela impugnante, conferido pela autoridade aduaneira competente e devidamente teve os impostos recolhidos em documentos autorizados por aquela autoridade.", mencionando Julgados oriundos do extinto E. Tribunal Federal de Recursos, além do Parecer Normativo CST-54, de 23/08/77;
- VI. o lançamento fiscal seria errôneo, posto que o fato gerador do imposto seria o momento do ingresso da mercadoria importada no Território Nacional, o que teria ocorrido em 11/09/95;
- VII. a majoração da alíquota do imposto de importação por decreto, antes de expirado o prazo previsto em decreto anterior, seria ilegal, pois dever-se-ia respeitar o término de sua vigência, pelo tempo ali determinado. Traz à colação dispositivos da Constituição, da Lei de Introdução ao Código Civil e do Código Tributário Nacional;

Em decisão de n.º 440/96, datada de 16/09/96, a Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento, entendendo, em apertado resumo, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

- I. a revisão do lançamento estaria perfeitamente amparada pela legislação vigente;
- II. o fato gerador do tributo (assim definido no art. 87, do Regulamento Aduaneiro), incidente sobre importação de veículos, despachados para consumo, teria ocorrido em 03/01/96, data do registro da Declaração de Importação;
- III. a alíquota incidente sobre a importação deveria obedecer ao disposto no Decreto n.º 1.767/95, que revogou o Decreto n.º 1.490/95, e assim, a alíquota correta era de 65% (sessenta e cinco por cento) e não 30% (trinta por cento).
- IV. a jurisprudência citada pela recorrente não é aplicável ao caso em estudo e, se assim não fosse, não haveria lei que atribuísse "eficácia normativa às decisões do órgão de jurisdição administrativa citadas pelo impugnante, condição imposta pelo art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), para que estas decisões integrem a legislação tributária.", e que "segundo entendimento constante do Parecer Normativo CST n.º 390/71, a eficácia das decisões dos Conselhos de Contribuintes limitar-se-ia especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão."
- V. por ser devida a exigência de imposto de importação decorrente da diferença de alíquota de 30% para 65%, bem como a conseqüente diferença de IPI vinculado, na forma demonstrada no Auto de Infração n.º 005/96 (fls. 01/06).

Entendeu, ainda, ser devida a multa de 100% (cem por cento) do imposto de importação (I.I.) exigido, conforme artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, em virtude da falta de recolhimento do tributo na época da importação, de acordo com entendimento constante do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 38/94, e de 100% (cem por cento) do valor do I.P.I. que deixou de ser lançado, a teor do artigo 364, inciso II, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, mencionando, ainda, o Parecer Normativo CST n.º 32/76 e o Parecer CST n.º 770/84, para justificar a aplicação da multa nos casos de IPI incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias.

Inconformada com a decisão supracitada, a contribuinte ofertou alentado RECURSO, praticamente, reiterando sua impugnação, socorrendo-se em diversos arrestos de Tribunais pátrios.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

VOTO

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.

Não se pode, contudo, prestigiar as teses esposadas no recurso, ressaltando, apenas, a questão relativa à multa, como se verá mais adiante.

No que tange à revisão aduaneira, tanto a Recorrente como o Julgador abordaram os dispositivos legais pertinentes às figuras da conferência, do desembaraço e da revisão aduaneira.

O ponto de discórdia reside na afirmação da contribuinte de que não tendo sido efetuada, pela Fiscalização, na conferência aduaneira, a exigência da aplicação da alíquota que entendia devida, não caberia a ela suprir a falha em revisão.

No entanto, a se aceitar a tese esposada pela contribuinte, praticamente estar-se-ia aniquilando o artigo 455 do Regulamento Aduaneiro. É que a revisão se presta exatamente para o **REEXAME** do *“despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais e outros,”* inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-lei n.º 37/66, artigo 54)<sup>1</sup>

A motivação de tal entendimento centra-se no conteúdo semântico dos termos veiculados no texto da norma do artigo 455, ou seja, ao se reportar ao termo “reexame” o legislador desejou dar-lhe uma determinada conotação, a qual, a meu ver é a corrente. Peço vênias para discorrer acerca do significado das palavras *reexame* e *examinar*.

Segundo o consagrado Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa, da Editora Melhoramentos, têm-se:

**“re.e.xa.me** *sm* – ato ou efeito de reexaminar; novo exame.

**re.e.xa.mi.nar** *vt* – examinar novamente.

<sup>1</sup> Artigo 455, Regulamento Aduaneiro.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

**e.xa.mi.nar** *vid* - 1 Proceder ao exame de, inspecionando atenta e minuciosamente. *vid* 2 Estudar, meditar a respeito de; ponderar: *Examine bem o assunto.* *vid* 3 Investigar a aptidão ou capacidade de: *Examinava com rigor os candidatos.* *vid* 4 Interrogar (o candidato ou examinando). *vid* 5 Observar: *Examinar os outros.* *vpr* 6 Fazer exame de consciência, observar-se com atenção: "Examine-se, pois, a si mesmo o homem..." (1.ª Epístola de São Paulo aos Coríntios, 11, 28 \_ trad. do Pe. Matos Soares). *vid* 7 Inquirir (testemunhas) sobre a verdade de. *vid* 8 Apurar, provar; verificar. *vid* 9 *Med* Inspeccionar visualmente ou por outros meios para diagnosticar doença ou anormalidade."

Ora, se reexame é o "ato ou efeito de reexaminar", que, por sua vez, significa "examinar novamente"; e se examinar tem o sentido de "proceder ao exame de, inspecionando atenta e minuciosamente", parece mais do que razoável pressupor que o artigo 455 do Regulamento Aduaneiro determinou uma nova possibilidade de verificação em todos os atos praticados na conferência e no desembaraço aduaneiros.

E não poderia ser de outra maneira, pois não fosse com o sentido de tornar a examinar os atos, todo o Capítulo V, do Livro IV (Do Controle Aduaneiro de Mercadorias) teria de ser suprimido do Regulamento Aduaneiro.

E não se diga, como o fez a Recorrente, que a Revisão Aduaneira não se prestaria a retificar os atos de Conferência e do Desembaraço Aduaneiros.

Não se pode confundir retificação de erro de direito – este sim vedado à Fiscalização – com a retificação de erro de fato, omissão ou falsidade, nos termos do artigo 149 e incisos da Lei n.º 5.172, de 25.10.66 (CTN). A distinção é encontrada na jurisprudência do extinto TFR, em ementas cujos teores colaciona-se abaixo:

ACÓRDÃO RIP:06589278, 23-09-1987  
PROC:AMS NUM:0113701 SP  
APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

**Ementa**

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. LANÇAMENTO. REVISÃO INTELIGÊNCIA DO ART. 50, DO DECRETO-LEI 37/66, E DO ART. 149 CTN. I- A regra do art. 50, do DL. 37/66, integra o procedimento do lançamento do Imposto de Importação. Por isso, ela não afasta a norma do art. 149, CTN,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

relativa à revisão do lançamento dentro de cinco anos, nas hipóteses previstas neste último, art. 149, CTN. ii- revisão de lançamento por erro de fato, erro de direito e pela mudança de critérios jurídicos: distinção. o que não é possível é a revisão do lançamento pela mudança de critérios jurídicos, vale dizer, quando a revisão não se faz para reparar uma ilegalidade, ocorrendo simples alteração de elementos que a lei deixa à escolha da autoridade. ter-se-á, então, a adoção de novo critério, ou de critério diverso do adotado, legalmente, no primeiro lançamento. iii. tendo o Fisco acolhido a classificação quando da conferência de mercadoria, a mudança de classificação posterior importa modificar o critério jurídico antes adotado. iv. recurso provido. segurança concedida.

Relator Min. CARLOS MARIO VELLOSO  
(grifos acrescidos ao original)

ACÓRDÃO 04461258, 09-10-1985  
PROC: AMS 0097524 SP  
APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

**Ementa**

MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO - REVISÃO DE LANÇAMENTO - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. - A impugnação ao valor aduaneiro ou à classificação tarifária só poderá ser feita dentro de cinco dias, depois de ultimada a conferência aduaneira. O lançamento poderá ser revisto dentro de cinco anos, enquanto não extinto o direito da Fazenda, caso configurada qualquer das hipóteses especificadas no artigo 149 do Código Tributário Nacional. - É inadmissível revisão de lançamento fiscal com base em mudança de critérios, ressalvados os casos de erro de fato. - Sentença confirmada - Apelação improvida.

Relator MINISTRO MIGUEL FERRANTE  
(grifos acrescidos ao original)

ACÓRDÃO RIP:03382664, 21-09-1983  
PROC:AMS 0097134 MG  
APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

**Ementa**

IMPORTAÇÃO. REVISÃO DE LANÇAMENTO FISCAL. Descabe rever-se o lançamento, quando o que aponta a fiscalização constitui erro de direito. Aplicação dos artigos 48, 50, 53 e 54 do DL 37/66, combinados com o artigo 149, incisos I a IX,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

do Código Tributário Nacional. Sentença reformada. Apelação provida, para conceder-se a segurança impetrada.

**Relator** MINISTRO AMÉRICO LUZ (grifos acrescentados ao original)

ACÓRDÃO 02759225, 30-05-1983  
PROC: AMS 0094824 SP  
APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA

**Ementa**

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REVISÃO "EX OFFICIO" DO LANÇAMENTO. Não a justifica o erro de direito decorrente da classificação tarifária (CTN, arts. 145, III e 149). Sentença confirmada.

**Relator** MINISTRO TORREÃO BRAZ  
(grifos acrescentados ao original)

ACÓRDÃO 04437284, 26-11-1984  
PROC:REO 0102249 MG  
REMESSA EX-OFFICIO

**Ementa**

"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - REVISÃO DE LANÇAMENTO - LEGITIMIDADE DO ATO - A apresentação, se cabível, de impugnação de valor aduaneiro ou classificação tarifária de mercadoria dentro de cinco dias depois de ultimada a conferência aduaneira, na forma prevista no art. 50, do Dec-lei 37/66, integra o procedimento de lançamento do imposto de importação, e, por isso mesmo, não afasta a aplicação das normas do art. 54 do mesmo Decreto-lei e do art. 149 do CTN, relativas à revisão do ato referido dentro de cinco anos da efetivação, quando ocorrer qualquer das hipóteses previstas na disposição legal por último citada, dentre as quais erro na classificação da mercadoria - Mandado de Segurança indeferido".

**Relator** MINISTRO ARMANDO ROLEMBERG  
(grifos acrescentados ao original)

Pelos arrestos acima mencionados, pode-se extrair duas lições:

- a. o lançamento poderá ser revisto, no prazo de 05 (cinco) anos, desde que observado o artigo 149 do Código Tributário Nacional;





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

- b. a revisão somente não abará a mudança de critério jurídico (erro de direito); se diante de um erro de fato, omissão, fraude ou falta funcional da autoridade, o ato poderá ser revisto.

Não nos parece tenha o inclito Julgador laborado em equívoco, bem resolvendo a questão em comento.

Era lícito ao Fisco, posto que dentro do prazo legal de 05 (cinco) anos, proceder à Revisão Aduaneira, anotando as irregularidades que não foram detectadas durante a conferência e o desembaraço.

Colocada assim a questão, passemos à questão do momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, qual o momento eleito pela legislação para que incida a norma tributária do Imposto de Importação.

### O FATO GERADOR

Quanto ao fato gerador do imposto, por primeiro – e por ser de crucial importância – há de se verificar se a mercadoria importada enquadra-se no conceito de “mercadoria despachada para consumo”.

Como bem salientado pelo Julgador, que tomou de empréstimo a lição de João dos Santos Bizelli e Ricardo Barbosa<sup>2</sup>, o despacho para consumo é “*o conjunto de atos que tem por objeto, satisfeitas todas as exigências legais, colocar a mercadoria nacionalizada, ou seja, transferida da economia estrangeira para a economia nacional, à disposição do adquirente estabelecido no país, para seu uso e consumo*”.

A recorrente afirma, no Recurso Voluntário, que seus veículos não se enquadram no conceito apontado, posto que os bens não ficam à disposição do adquirente para seu uso ou consumo, mas para o comércio do importador. A afirmação não se sustenta sob uma análise mais apurada, posto que os bens em questão foram importados para a finalidade exclusiva da venda para consumo.

Estabelecido que a mercadoria é para consumo, também não se pode deixar de aplicar o artigo 23 do Decreto-lei n.º 37/66<sup>3</sup>

<sup>2</sup> “Noções Básicas de Importação”, 3ª edição

<sup>3</sup> “Art. 23. Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

Nesse passo, vale transcrição o brilhante voto proferido pelo Douto Ministro Celso de Mello, em Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada pelo E. Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup>:

".....

*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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, 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 incidente sobre as importações de mercadorias entradas em*

<sup>4</sup> ADI-1293/DF, publicada no DJ de 16-06-95, pág. 18309.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

*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."*

Vale ressaltar que a Ação Direta de Inconstitucionalidade supra citada foi promovida pela ABRACIVA – Associação Brasileira dos Comerciantes e Importadores Autônomos de Veículos Automotores, sendo que, naturalmente, os associados da autora da ação encontram-se em iguais condições da ora recorrente, ou seja, importam seus veículos para posterior revenda ao público consumidor.

Diante de tão abalizada decisão e dos fatos e direitos que a cercaram, a única conclusão a que se pode chegar é a de que, ao caso, tem inteira aplicação do artigo 23 do Decreto-lei n.º 37/66, do qual, aliás, não discrepa o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/855

O registro das adições n.º 001 e 002 da D.I. n.º 0022 foi feito na Alfândega do Porto de Vitória, em 03 de janeiro de 1.996, classificando-os no código TEC 8702.10.00, tendo utilizado como alíquota 30% (trinta por cento) de acordo com o Decreto n.º 1.490, de 10/05/95. Contudo, quando do registro, já vigia o Decreto n.º 1.767, publicado no DOU de 29/12/95, com previsão de vigência a partir de 1º de janeiro de 1.996, e que contemplava a alíquota de 65% (sessenta e cinco por cento).

O fato gerador do imposto devido ocorreu, dessa forma, sob a égide deste último Decreto, e teria de respeitar a nova alíquota.

Quanto à questão da vigência e revogação de norma jurídica temporária, assim entendida aquela editada com prazo determinado de vigência, encontra-se, aí, uma discussão de âmbito constitucional das mais tormentosas. Isto porque, se de um lado o art. 37, da Constituição Federal<sup>6</sup> prima pela moralidade administrativa, e nesse contexto se insere que uma norma de prazo determinado implica uma programação do Estado e, conseqüentemente, interfere no planejamento empresarial, de outro lado, em relação aos tributos relacionados no art. 153, § 1º,<sup>7</sup> o

<sup>5</sup> Art. 87. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a: ....".

<sup>6</sup> Art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte

<sup>7</sup> Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

...

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

Poder Executivo poderá alterar-lhes as alíquotas, segundo os critérios de conveniência e necessidade, uma vez que tem função extrafiscal.

Ocorre que, nesse diapasão, a norma constitucional que outorga ao Poder Executivo a alteração da alíquota a qualquer tempo, carrega em si uma preponderância por sua especificidade em relação à matéria, ou seja, tal norma foi construída, exatamente para dar mobilidade ao Estado na defesa da fronteira, da moeda e câmbio e das variações econômicas nacionais e internacionais, que podem ser controladas ou minimizadas as consequências desastrosas que podem advir, por tais artifícios concebidos pela norma do § 1º do art. 153 da Constituição Federal.

É impossível realizar uma interpretação do direito de forma isolada, segundo algumas normas eleitas pelo intérprete com o fim de dar suporte à suas conclusões. Em verdade, à aplicação do direito é imprescindível uma análise integrada de todo o sistema, no qual são sopesados os valores e a partir deles são construídas as normas jurídicas, ou seja, o direito, como um conjunto de normas que regulam o comportamento humano, são construídas a partir dos textos legais e dos valores sociais que a norma visa a proteger. Nesse ponto, é indiscutível que há um conteúdo axiológico e ideológico que impregna a norma quando de sua aplicação.

A estrutura da dinâmica das normas (validade, vigência e eficácia) é dada fundamentalmente pela Lei de Introdução ao Código Civil, que se constitui como um sustentáculo da Teoria Geral do Direito normatizada. Ocorre, no entanto, que a interpretação de tais normas devem ajustar-se ao contexto da realidade social e aos preceitos jurídicos constitucionais.

Ainda que a tese da Recorrente, em relação à interpretação do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, seja de alta relevância jurídica, cujos méritos devem ser consignados em favor de seu patrono, cabe ressaltar que a norma de competência tributária outorgada ao Poder Executivo para a alteração das alíquotas se apresenta com o aparente conflito, isto porque a ele foi autorizada a alteração da alíquota sem os limites da anterioridade. Basta a necessidade que poderá dar-lhe consecução.

Pois bem, nesse prisma, considerando inclusive o já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, quando da alteração do Decreto nº 1427/95, em caso idêntico, foi consignado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.293/DF, pelo Ministro Celso de Melo que a União tem a prerrogativa para alterar a alíquota dos tributos relacionados no art. 153, § 1º, da Constituição Federal não se fixando aos prazos de vigência das normas.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

Com efeito, a matéria pacificada no âmbito do Poder Judiciário e pela mais alta Corte brasileira, limita o espectro do julgamento, uma vez que foi sacramentado como sendo o registro da Declaração de Importação o momento da verificação da ocorrência do fato imponible do Imposto de Importação, e a alíquota aplicável à importação seria aquela vigente no momento.

Diante desses argumentos, ainda que entenda relevante a interpretação do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil propugnada, acato o entendimento pacificado nos Tribunais Superiores em relação a este caso.

Finalmente, no que pertine às multas previstas nos arts. 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 autuante 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 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.

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 nº 8.218/91, de 29 de agosto de 1991 e no artigo 44 da Lei nº 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 CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 acrescidos 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 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, 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 o critério temporal do Imposto de Importação, não configurando má-fé ou falta de recolhimento, mas sim o recolhimento segundo a interpretação dada 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 correspondente obrigação não é levado ao conhecimento do fisco.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

**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, do 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.

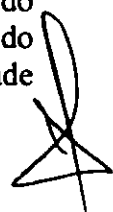
Por outras palavras, *ad argumentandum*, pudesse ser possível penalizar o contribuinte com base na Lei nº 8.218/91, ainda assim os tipos delituosos teriam que ser rigorosamente aqueles citados no inciso I, do artigo 4º. Nem mais nem menos.

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, vigente *in casu*, resta patente a exoneração da multa do contribuinte, no que concerne ao Imposto de Importação.

Discute-se, ainda, a aplicação do art. 364, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, ao caso em julgamento, i.e., se aplica 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 Regulamento do IPI, conforme o caso. Assistindo razão aos segundos, penalidade alguma prevista nesse dispositivo seria aplicável ao caso em julgamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 à 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 vênica 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 exerce relevância na solução dos caos jurídicos, 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.

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.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 juridico, 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

escopo, também, além dos definidos nos arts. 256/257 do RIPI, documentar a escrituração, como crédito do contribuinte, do IPI pago na importação, ou seja, exatamente o contrário daquela tese.

A alegação de que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação seriam todos espécies e sinônimos de "Documento Fiscal" é igualmente disparatada porque "espécies" não têm sempre nem necessariamente tratamento igual. A receptação e o abandono de incapaz são espécies de crime; no entanto, cada uma delas tem a sua pena própria. E isso se repete monótona e exaustivamente em todo 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, 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 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.

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!

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 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.

*"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 hermenêuta, 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", 9ª 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*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

*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 penais, 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 hermenêuta, 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 credulidades. (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."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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, infenso - salvo opiniões isoladas - à analogia. A máxima in dubio pro réu vale aqui também." (grifos acrescentados 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

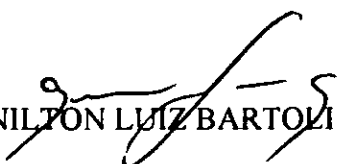
raciocínio lógico disposto no ADN-COSIT nº 10/97, pois o mesmo, em linguagem objetiva, ressalta, quando inexistente norma expressa sobre determinada circunstância ou conduta, é lícito ao julgador valer-se da analogia (art. 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil, e art. 108, I, do C.T.N). E, neste passo, 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.

**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 arts. 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 nº 87.981/82, relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados, em face da ausência de tipicidade.

Sala das Sessões, em 17 outubro de 2000

  
NILTON LUIZ BARTOLI – Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

VOTO VENCEDOR QUANTO ÀS MULTAS

Acompanho o entendimento do relator no que diz respeito ao principal e aos juros de mora.

A minha discordância centra-se em considerar pertinente(s) a(s) imposições das multas de ofício lançadas.

Conforme competente conclusão do ilustre relator o registro das Adições da DI foi feito segundo o código TEC 8702.10.00, porém utilizando alíquota de 30% indicada pelo Decreto 1.490/95; no entanto, em 03/01/96, data do registro, já entrara em vigência (desde 01/01/96) o Decreto 1.767/95 estabelecendo para o referido código a alíquota de 65%. Tendo o fato gerador ocorrido sob a égide deste último Decreto, é forçoso observar a nova alíquota.

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.

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, 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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.

Ressalta-se aqui, que nos casos em que a fiscalização constata, *a posteriori*, em ato de revisão, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.483  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.434

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 (lançam. por homologação), foi constatada em ato de revisão, 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). “*

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

Processo n.º : 12466.000069/96-14

Recurso n.º : 120.483

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

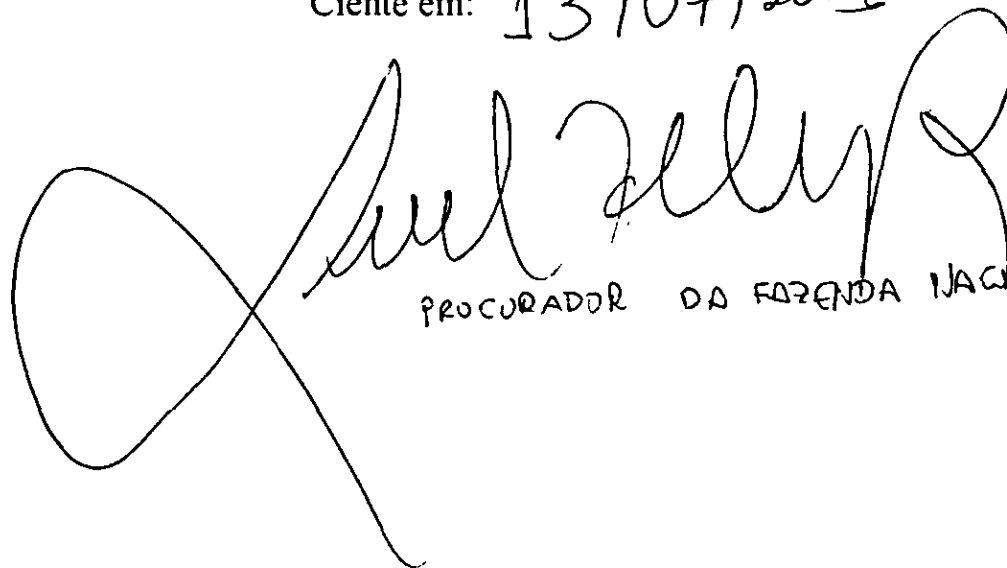
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador, Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 303-29.434

Brasília-DF,

Atenciosamente

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 13/07/2001

  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL