



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13661.000063/96-40  
SESSÃO DE : 20 de outubro de 1999  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184  
RECURSO N° : 118.634  
RECORRENTE : ALLEN CALÇADOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
RECORRIDA : DRJ/JUIZ DE FORA/MG

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

“DRAWBACK”

Demonstrado o não cumprimento do compromisso de exportar.  
Devidos os impostos incidentes, acrescidos dos juros de mora.  
Descabidas as multas dos art 526 IX e 521 II “b” do RA,  
(combinado com o art. 4º inciso I da Lei 8.218/91) e 364 II do RIPI.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à exigência do II e IPI, quanto às multas. Por unanimidade de votos, em dar provimento para excluir a do art. 526 - IX do RA. Por maioria de votos, em dar provimento para excluir as multas dos art. 521, II, “b” do RA (congregado ao art. 4º, I, da Lei 8.218/91 e art. 364, II do RIPI), na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Holanda Costa, relator, Anelise Daudt Prieto e Zenaldo Loibman. Designado para redigir o voto quanto às multas o conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Brasília-DF, em 20 de outubro de 1.999.

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente e Relator

13 MAR 2000

Luciana Cotter Roriz Pontes  
Procuradora da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, IRINEU BIANCHI e SÉRGIO SILVEIRA MELO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184  
RECORRENTE : ALLEN CALÇADOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
RECORRIDA : DRJ/JUIZ DE FORA/MG  
RELATOR(A) : JOÃO HOLANDA COSTA  
RELATOR DESIG. : NILTON LUIZ BARTOLLI

RELATÓRIO E VOTO

Retorna este processo, de diligência encaminhada à repartição de origem, com a Resolução 303-720, de 15 de outubro de 1.998.

Leio integralmente a Resolução

A empresa está sendo acusada de não ter cumprido o compromisso de exportação – regime de “drawback”, sendo-lhe cobrados os impostos suspensos inicialmente. Segundo o termo de Verificação, a empresa comprovou a exportação de 1.128 pares de calçados (GE 94/092.1650-001) com baixa parcial do “drawback”. Com relação ao A/C 032-94/2-2/94 – DI 012421, de 7/4/94, a exportação correspondeu a 31,33% do compromisso de exportação assumido (3.600 pares de calçados). Foram importadas 1.300 jardas de entretela, consumidas 407,29 e o saldo foi de 892,71; membrana, importadas 450 jardas, consumidas 140,98, sendo o saldo de 309,02. Em seguida, foi feita a comparação entre o saldo apurado e as quantidades do produto incinerado, para chegar à seguinte constatação: Entretela – saldo 892,71, dos quais destruídos 637, sendo a falta de 255,71 jardas. Membrana – saldo de 309,02, dos quais 255 destruídos sendo a falta de 54,02 jardas. Esta falta corresponde a 17,69% da quantidade importada (1.750 jardas). Com relação ao A/C 032-94/10-3, de 21/3/94 – DI 015161, de 29/04/94, foi verificada a falta total da comprovação do compromisso de exportar (1.767 jardas de entretela para 18.021 pares de calçados), não sendo apresentado produto para ser destruído nem devolvido. A exigência constou de imposto de importação, IPI, juros de mora de II e IPI, multa do I.I. (art. 521 do RA conjugada com o art. 4º inciso I da Lei 8.218/91), do IPI (art. 364, inciso II do RIPI) e multa por infração ao controle administrativo das importações (art. 526, inciso IX do Regulamento aduaneiro).

O documento de fls. 15 dá conta da destruição, com assistência fiscal, de 637 jardas de entretela, (9 rolos, pesando 280 Kg); 255 jardas de membrana impermeável (1 rolo, pesando 30 Kg) e 936 pares de solado pré-frisado de poliuretano.

A decisão de primeira instância foi para considerar procedente em parte o lançamento, sendo a firma eximida de parte das multas aplicadas, reduzidas essas para 75% conforme os art. 44, I e 45 da lei 9.430/96 combinados com o art. 106 – “c”, da Lei 5.172/66. Entendeu o julgador singular não merecer relevo a alegação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.634  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184

empresa de desconhecer a obrigatoriedade de presença de representante da SRF no momento da destruição das mercadorias importadas (art. 319 do RA); quanto aos prazos para exportação, fixados nos A/C para 07/04/96 e 11/0-2/96, impede considerar passível de destruição sob controle aduaneiro o rolo de entretela encontrado pelo contribuinte; por outro lado, não vierem aos autos a comprovação de que outros 2.472 pares de calçados foram confeccionados além dos 1.128 pares exportados.

No recurso, a empresa alegou haver recebido entretela e membranas para o total do pedido de produtos à prova d'água, ou seja 21.612 pares, dos quais apenas 3.600 foram efetivamente montados; destes, 1.128 pares foram exportados, sobrando 2.472, ou 11% do pedido e da quantidade importada sob o regime de "drawback". Pede correção no sistema de cálculo da quantidade destruída em relação ao total de jardas de entretela e membranas, já que no segundo embarque vieram também 23.000 etiquetas em papel "couché" que foram pesadas junto. Menciona um total de 874 Kg de membranas e entretelas que foram importadas, dos quais foram destruídos 310 Kg dispendo ainda de um volume a destruir o que leva a um valor próximo aos 50% da necessidade do pedido.

Foi solicitado que a repartição fiscal de origem tomasse as seguintes providências:

- anexar cópia do Ato Concessório 032-94/2-2, de interesse da Recorrente, a fim de ficar documentado o compromisso de exportação referido no Termo de Verificação fiscal de fls. 13;
- informar por que não foram computados no levantamento fiscal os pares de calçados arrolados no item "c" do termo de destruição de fls. 15 (936 pares de solado).

A resposta está no "Termo de Diligência e Verificação Fiscal:

1.- Em procedimento de diligência e verificação fiscal, no que diz respeito ao processo acima identificado, em razão do despacho de fls. 78 do Sr. Relator do Terceiro Conselho de Contribuintes, compareci no endereço da empresa acima identificada, localizada na Av. Deputado Renato Azeredo 1561, em Três Corações/MG, onde fui informado que a empresa encerrou as suas atividades, e no local encontra-se em funcionamento outra empresa, entretanto em contato com o Sr. Antônio Teixeira de Miranda Neto, responsável e/ou proprietário da Allen Calçados Ind e com Ltda e, sendo que, por outro lado, verificado o dossiê de fiscalização em arquivos internos, constata-se que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

1.1 – em relação ao item “1” de fl. 78, providenciadas as cópias dos Atos concessórios de nº 0032-94/2-2 e 0032-94/10-3 e juntadas ao processo (documentos de fls. 81 até 94);

1.2 em relação ao item “2”, de fls. 78, é de se observar que: O Termo de Destrução de fls. 15 faz referência a destruição de 936 pares de solados frisados, mencionados no despacho de fls. 78 e não a pares de calçados arrolados no item “c”, citados no item “2”, conforme entendeu o pedido de diligência do Sr. Conselheiro, que não foram computados no levantamento fiscal, e nem poderiam ser considerados, pois trata-se de outra mercadoria pertencente a outro lote de importação (que o contribuinte solicitou a destruição), mas que não fazem parte do auto de infração, auto este que limitou-se a tributar o II e o IPI suspensos na importação das mercadorias “entretela eclipse com espuma de 1/8 polegadas” e “membrana impermeável” que fazem parte dos atos concessórios acima descritos.

1.3 É de se inferir que a inclusão das cópias dos atos concessórios eram imprescindível para o completo entendimento da matéria autuada, e esclarecimento quanto ao procedimento fiscal em pauta, elementos que faltavam ao processo, mas que agora, s. m. j., acreditamos sanados e esclarecidos.

2- Como recomenda a determinação do despacho de fls. 78, uma vez providenciada a ciência conforme abaixo especificado, é de se propor a remessa do presente processo para a ARF/Três Corações, inclusive, para aguardar o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias para que a interessada se manifeste e/ou providencie a interposição de recurso.”

A resposta à diligência, a meu ver, eliminou toda e qualquer possibilidade de aliviar a situação da empresa autuada e ora recorrente. De fato, o compromisso da empresa, na conformidade do Ato Concessório de “drawback” era de exportar 3.600 pares de calçados masculinos, de couro, a serem confeccionados como mercadoria autorizada a importar, 1.300 jardas de entretela eclipse e 450 jardas de membrana impermeável.

A empresa fez a comprovação parcial do compromisso assumido com o A/C032-94/2-2 (DI 012421/94), havendo, porém, a falta total de comprovação do compromisso assumido com o A/C 032-94/10-3 (DI 015161/94), tudo conforme consta da decisão da autoridade de primeira instância.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

Pelo exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário, para o fim de excluir a multa do art. 526, inciso IX do RA por não se configurar a hipótese de sua aplicação já que o descumprimento de "drawback" não é infração ao controle das importações de que trata o citado dispositivo legal.

Meu voto com relação às demais multas é para as manter, "data venia" do entendimento em contrário expresso no Voto Vencedor parcial do Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 1.999.

  
JOÃO HOLANDA COSTA - Relator.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

**VOTO VENCEDOR EM PARTE**

\* A multa do art. 521, II, "b" do R.A. 185 c/c art. 4º, I da Lei 8.218/91

O direito penal (artigo 1º do C.P.) e o direito tributário penal (artigo 97º, II, do C.T.N.) estão subordinados ao princípio -- que decorre do inciso XXXIX do artigo 5º da Constituição -- da tipicidade da norma, i.e., o tipo de conduta ilegal deve estar perfeitamente identificado na norma jurídica. "Nullum crimen nulla poena sine lege" é o brocado 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 apenadas seriam as de falta de recolhimento, de falta de declaração e as de declaração inexata.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.634  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184

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 40. 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 delituosos é aquele que se encaixa, se amolda à conduta criminosa descrita pelo legislador. Tipo é o conjunto de elementos descriptivos 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.

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

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

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

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

Um dos argumentos invocados, pelos que identificam DI e Nota Fiscal, com o objetivo de caracterizar uma infração neste caso, é o de que a Nota Fiscal de Entrada, prevista no RIPI, seria de preenchimento obrigatório, com a identificação dos produtos, quantidades, Tc (...), bem como para a aliquota e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

lançamento do montante IPI pago, documento que regularmente emitido serviria, ao lado da declaração de importação, para escrituração nos livros.

Acrescentam ainda que da leitura do Regulamento do IPI, permitiria concluir que o importador, quando contribuinte do IPI, é obrigado também a emissão da Nota Fiscal de Entrada, onde se exige o lançamento do imposto pago para o desembaraço aduaneiro".

No entanto, em seguida, invocando o art. 215 do mesmo RIPI, alegam que a DI veio substituir a "Nota de Importação" e, portanto, se "o lançamento do imposto era exigido na Nota de Importação, seria agora, devido na Declaração, e, ainda, que Nota Fiscal, Nota de Importação, Declaração de Importação, seriam todos espécies e sinônimos de "Documento Fiscal", assim considerado o destinado a recepcionar receitas que vão integrar as disponibilidades de caixa e constantes do orçamento fiscal da União.

Estes acima são argumentos dos quais peço 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 vênia*, somente na DI.

Com efeito, nos casos de importação, o lançamento do IPI se dá na Declaração de Importação, conforme dispõe expressamente, com todos os ff e rr, o art. 55, II, do RIPI e o seu pagamento no registro desta (art. 112 do RA).

Por vezes as teorias da Ciência do Direito, idealizadas nas Universidades, em nada ajudam ao intérprete em sua função de aplicação do Direito. No entanto, pela nova teoria doutrinária do Prof Paula de Barros Carvalho, titular das cadeiras de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo PUC/SP e da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP/SP, verificamos que sua função exercer relevância na solução dos caos jurídicos, vez que insere-se profundamente nas estruturas do pensamento jurídico e do processo de transformação de um evento qualquer em um fato relevante para o Direito. Senão vejamos.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

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 desprestigar a eleição legislativa e por conseguinte a função específica de cada documento ao rigor da formalidade jurídica.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.634  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184

De outra sorte, o art. 29 do RIPI elenca os dois fatos geradores do IPI: (I) o desembarço 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 desembarço 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 porem, 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 EPI, 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" destinasse 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

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 sistema jurídico. Quanto a sinônimos, há os perfeitos e os imperfeitos. Aquele argumento, por conseguinte, é inconcebível para que se puna alguém sem prévia conúncio 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, 15º 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 pinçasse, da lei, uma multa nela não prevista nem expressa nem implicitamente, para aplicar-se essa multa inexistente à hipótese de não utilização do novel documento. Imagine-se a caótica situação a que nos levariam o cultivo e o emprego cotidiano de tal idéia no direito e, em particular, no tributário e no penal!

Se a interpretação correta de uma lei beneficia um setor de atividades em detrimento de outro, corrija-se urgentemente essa a lei, mas não se queira, por isso,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.634  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184

criar um monstro jurídico que mais cedo mais tarde devoraria, um por um, todos os direitos individuais e coletivos protegidos pela nossa Constituição.

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

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

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

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

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

*"Cumpre evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro (...)"*. (CARLOS MAXIMILIANO, na sua grande obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", 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 determinados os modos, o lugar e tempo do lançamento e da*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

*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; encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem a interpretação extensiva - , as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito”.*

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

A fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixona, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, constituem mero acidente psíquico na sua mente.

Presume-se que a ciência procede por via de comunicação e que esta deve assegurar, necessariamente, a normal comunicação de conhecimentos. Mas ocorre que, sob o nome de ciência, anda misturado a uma boa dose de opiniões e 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 (ALFXY 1.983125 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 (ZA GREBELSKY 1.990/71). Como corda 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 CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 118.634  
ACÓRDÃO N° : 303-29.184

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 raza (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 Qpõe-se diretamente ao formalismo e, ainda mais, ao farisaísmo que, da lei, só retém a materialidade, em detrimento do espírito*”. (Autor, obra, ano e editora citados, p. 123); e, (f) “*olvidando ainda o fato de que as conclusões tiradas pelo direito positivo e promulgadas sob a forma de leis acompanhadas de sanções, evidentemente tiram o seu valor principal do rigor com que derivam dos princípios do direito natural*”. (Ainda o autor, obra, ano, e editora citados, p. 117). (Nossos os grifos). Mas, não sendo o direito natural tão extenso quanto o direito positivo, cujo poder deriva, em grande parte, da mente do falibilíssimo ser humano, este introduz em suas leis maior ou menor margem de contingências, mesmo visando a aplicar os princípios do direito natural aos casos particulares.

Partindo dessas premissas, todas da maior relevância para a correta solução deste caso, e a maioria delas sem sombra de dúvida inobjetável, não se pode enfim, (a) ignorar a segurança, uma das duas finalidades do Direito, (b) pretender punir quem a lei não pune, “em nome” da isonomia; (c) considerar não escrito o que determina o inciso II do art. 5º da nossa Lei Maior; (d) esquecer normas do Código Tributário Nacional; (e) olvidar o juízo prudencial; e, como se não bastasse, (f) reduzir a equidade à expressão mais simples. Há, como sabe, de sobra, o bom intérprete, um mundo de princípios, de idéias, de conceitos, de regras, de conveniências, de metas e de circunstâncias, que se deve pesquisar e examinar, sempre com zelo extremo, para extrair-se a meta-regra dessa árdua e indeclinável tarefa de decifrar o sentido de um dispositivo legal obscuro, impreciso, falho (aqui por extravasamentos, ali por compressões), ou imperfeito, seja porque outra razão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

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 ai 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 benefícies, 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 Recorrente, a multa de que trata o inciso II do citado dispositivo. “*O repúdio da fórmula explícita - lembrou M. RUMPF, in “Gesetz und Recht”, 1906, p. 78 constitui um perigo para a estabilidade do Direito, segurança jurídica; (...). A ousadia do hermenêuta não pode ir ao ponto de substituir uma norma por outra*”. (Nossos os grifos).

Mas não é só. O próprio CTN

“dispôs, por outras palavras, que, em relação às penalidades, observe-se o caráter restrito das leis penais, infenso - salvo opiniões isoladas - à analogia.

A máxima *in dubio pro reu* vale aqui também”

(Nossos os grifos)

(ALIOMAR BALEIRO, na sua obra “O Direito Tributário Brasileiro”, 9º edição, Forense, Rio, 1977, p. 407).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.634  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.184

Em face de todas essas considerações, voto no sentido de afastar a imposição das multas previstas nos artigos 521, II "b" do RA (conjugada com o artigo 4º Inciso I da Lei 8.218/91) e, 364, inciso II do RIPI, por inaplicável a hipótese *sub judice*.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 1999

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator