



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Recurso n.º : RD/302-119672  
Matéria : II/IPI.  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARÍLIA.  
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º. CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 05 de julho de 2004.  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

MULTA DO ART. 364, INCISO II DO RIPI/82. – Inaplicabilidade, em respeito ao princípio da tipicidade da norma penal.  
JUROS DE MORA – Por significarem remuneração de capital, são devidos, pelo que, devem os mesmos serem restabelecidos.

Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer os juros de mora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo que deu provimento integral ao recurso e o Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes que negou provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO MEGDA, HOLANDA COSTA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

Recurso n.º : RD/302-119672  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE MARÍLIA.  
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º. CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

## RELATÓRIO

Em ato de revisão aduaneira, entendeu a autoridade fiscal que a interessada, Associação de Ensino de Marília, transferiu, através de um contrato de compra e venda inserido no bojo de um contrato de Arrendamento Mercantil, a propriedade do equipamento para cirurgia odontomastológica a *laser*. Este equipamento, importado pela interessada com benefício da isenção do II e do IPI, em razão de sua qualificação como instituição de ensino, conforme artigos 2º, inciso I, alínea “b”, e 3º, inciso I, da Lei nº 8.032/90, foi transferido à empresa Geral do Comércio Arrendamento Mercantil, sem o pagamento dos impostos isentos na importação.

No entendimento da autoridade fiscal tal transferência configurou infração ao estabelecido pelo artigo 137 do Regulamento Aduaneiro, já que este dispõe expressamente que “quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto.”

Em conseqüência, foram exigidos o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados e aplicadas as sanções previstas no artigo 521, inciso II, item “a”, do Regulamento Aduaneiro, c/c artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 e artigo 364, inciso II do RIPI, bem como juros de mora, calculados conforme a legislação pertinente, vigente à época do feito fiscal.

A autuada apresentou, tempestivamente, impugnação na qual alegou em resumo, que o contrato de Arrendamento Mercantil não descaracteriza a importação a ponto de não tipificá-la como amparada pelos benefícios estabelecidos pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 8.032/90, uma vez que, de fato, nunca houve a transferência do equipamento à arrendante, já que a sua posse e uso nunca deixou de ser da arrendatária, que, por sua vez, com o Arrendamento, tão

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

somente, pretendeu viabilizar aquisição do equipamento, através do financiamento que ocorreu sob a roupagem do Arrendamento Mercantil.

Alega ainda que no contexto fático sob exame, o conceito de propriedade contido no artigo 137 do R.A. não deve ser tomado com rigor técnico, uma vez que o mesmo decorre de Decreto-lei, o DL 37/66, enquanto o Leasing (Arrendamento Mercantil) foi introduzido em 1974, pela Lei n.º 6.099/74.

A autoridade julgadora da instância monocrática manteve a exigência fiscal determinando, apenas, a retificação do Auto de Infração, em função da publicação da Lei n.º 9.430/96 que comina sanção menos gravosa aplicável à hipótese infracional.

A interessada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário a este 3º Conselho de Contribuintes, amparado por concessão de liminar em Mandado de Segurança (fls. 95).

Em seu recurso, preliminarmente, a interessada alegou a nulidade da decisão prolatada na instância monocrática, sob a alegação de que a mesma não apreciou todos os argumentos contidos na impugnação, argumentos estes repisados em seu recurso.

Comparecendo aos autos, a Procuradoria da Fazenda Nacional, primeiramente, rebateu a nulidade arguida pela interessada, pois que, no seu entender, a decisão de primeira instância não deixou de analisar as questões suscitadas. Quanto ao mérito, a procuradoria ratifica o entendimento da autoridade julgadora, pronunciando-se pela manutenção da mesma.

A C. 2ª Câmara entendeu em rejeitar a nulidade e, no mérito, devidos os tributos mas exclui os juros moratórios e as penalidades.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração aduzindo omissão do julgado tendo em vista que não teria sido fundamentada a exclusão das penalidades.

Os embargos declaratórios foram providos, restando assim ementada a decisão da C. 2ª Câmara recorrida.

**“ISENÇÃO – TRANSFERÊNCIA DE BENS A TERCEIROS – RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.**

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

Inexistindo embargos com relação à manutenção da exigência dos tributos (Imposto sobre a Importação e IPI), bem como à exclusão da penalidade capitulada no art. 364, II, do RIPI/82 e dos juros de mora, **ratifica-se**, nestes aspectos, a decisão estampada no Acórdão n.º **302-33.998, de 09/06/1999.**

**MULTA DO ART. 521, II, “A” DO REGULAMENTO ADUANEIRO.**

Pela transferência do bem, sem prévia anuência da repartição aduaneira, é cabível, ao infrator, a penalidade prevista neste dispositivo legal, porém na exata proporção estabelecida no Regulamento, ou seja, de 50% (cinquenta por cento) do valor do Imposto de Importação incidente, sem as majorações previstas no art. 4º, I, da Lei n.º 8.218/91 e no art. 44, da Lei n.º 9.430/96. **Retificado** o Acórdão n.º **302-33.998**, com o objetivo de restabelecer esta penalidade.”

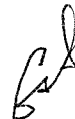
A Fazenda Nacional interpôs, então, recurso especial de divergência contra a exclusão da multa do art. 364, II, do RIPI/82 e dos juros moratórios, alegando em síntese que:

- a) os juros de mora desestimulam o inadimplemento e indenizam quem injustamente não recebe no prazo devido;
- b) que a mora não se deu com a lavratura do auto de infração, mas sim com a inexistência do recolhimento dos tributos na época devida;
- c) a multa do art. 364, II, do RIPI se justifica pela falta de lançamento após o desembaraço aduaneiro, eis que a Declaração de Importação (DI) se equipara à nota fiscal.

Em contra-razões, a Interessada alega que o Acórdão n.º CSRF 03.2701, trazido à colação pela Recorrente, não constitui paradigma de divergência quanto aos juros de mora. Quanto à multa do art. 364, II, do RIPI/82, argumento que a DI não se equipara à Nota Fiscal motivo pelo qual tal penalidade é aplicável apenas ao IPI interno e não ao vinculado.

Quanto ao crédito tributário mantido pela C. Câmara recorrida, referente ao II, o IPI e a multa do art. 521, II, “c”, do Dec. 91.030/85, a interessada aderiu ao REFIS, conforme petição de fls. 124.

É o relatório.



Processo n.º : 1380.001390/96-66

Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

## VOTO

Conselheiro Relator: NILTON LUIZ BARTOLI

O recurso interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e está instruído com dois acórdãos supostamente colidentes. Em que pese o acórdão CSRF/03-2.435, acostado às fls. 170 pela Recorrente, não afrontar a decisão recorrida, o outro acórdão, de n. CSRF/03-02.701, apontado como colidente, estabelece adequada divergência, razão pela qual considero preenchido o requisito para seu exame de mérito.

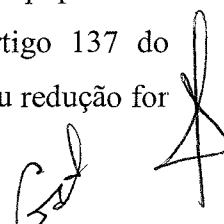
Com a adesão da Interessada ao REFIS do crédito remanescente, restaram para ser examinada por essa C. Turma apenas a exigência de multa do art. 364, II, do RIPI/82 e os juros de mora, trazidos com o recurso de divergência.

O referido dispositivo penal determina o seguinte:

*"Art. 364 – A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva nota fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na nota fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas:*

*II - De 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo."*

É indiscutível, mesmo porque não foi objeto do recurso, que a Interessada perdeu o benefício da isenção na importação em virtude de transferência a terceiros do equipamento importado e que tal transferência configurou infração ao estabelecido pelo artigo 137 do Regulamento Aduaneiro, já que este dispõe expressamente que "quando a isenção ou redução for



Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento do imposto.”

Todavia, sabedor que direito tributário penal está obrigado a respeitar o princípio da tipicidade da norma penal, conforme previsto na Constituição, inciso XXXIX do art. 5º, não posso deixar de concluir, à evidência, que o art. 364, II, do RIPI, não se aplica ao fato objeto da autuação, e, portanto, não pode ser aplicado em respeito ao princípio da tipicidade da norma penal.

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

No caso dos autos, a conduta dita como inadequada, e objeto da autuação, é a transferência de bens isentos a terceiros sem o prévio recolhimento dos impostos.

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.

Discute-se, ainda, se o art. 364 do RIPI se aplica ou não à Declaração de Importação.

Sustenta a Fazenda, sem qualquer fundamentação legal, que a DI equipara-se à Nota Fiscal.

Equivoca-se, no entanto, a Procuradoria pois, 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).

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

Com efeito, 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.

Aliás, se concebermos a possibilidade de interpretarmos como sinônimos as formas jurídicas Nota Fiscal e 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.

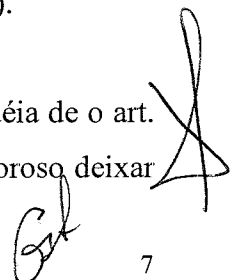
De outra sorte, o art. 29 do RIPI elenca os dois fatos geradores do IPI: (I) o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira e (II) a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. E no art. 55, inc. II, do mesmo diploma legal, diz que o imposto será lançado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

Assim, é o próprio RIPI que faz a distinção entre a D.I. e a Nota Fiscal, sendo que N.F. referida no mencionado art. 364 é a de saída de estabelecimento industrial, nada haver, portanto, com estabelecimento de ensino.

Por mais este ângulo, constata-se que o art. 364 não serve para apurar falta de lançamento de crédito na D.I., sendo ainda que, 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 e nem tem a mesma função.

Como é sabido, 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" 1' volume, Saraiva, 15' edição, p. 197).

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



Handwritten signature and initials, possibly 'GJ', located at the bottom right of the page.

Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

de levar na devida conta tudo o que se mostrou acima para, abandonando caprichosamente a clara expressão da lei, aplicar-se à Interessada a multa de que trata o inciso II do citado dispositivo.

Sobre o tema essa C. 3ª Turma da Câmara Superior tem decidido que:

**“ IPI - LANÇAMENTO - DESEMBARAÇO**

Aplicação da penalidade capitulada no art. 364 do RIPI/82. Incabível, in casu, por não poder ser aplicado, porquanto no desembaraço não há emissão de nota fiscal para lançamento do tributo.

Recurso da Procuradoria improvido” ( ementa dos acórdãosCSRF/03-02.289, CSRF/03-02.256)

E ainda:

**“LANÇAMENTO - ENQUADRAMENTO ERRÔNEO - ANULAÇÃO**

*Multa capitulada no art. 364, inc. II, do RIPI, com a redação dada pelo art. 4º da Lei nº 8.218/91.*

*O enquadramento errôneo do suporte legal da apenação importa na anulação desta, inclusive por ser o lançamento um ato administrativo vinculado.*

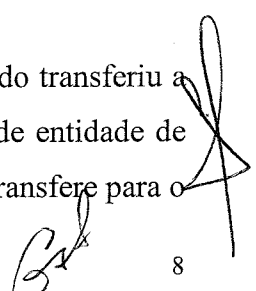
*O suporte legal da apenação deve estar corretamente descrito para que a mesma possa ser aplicada.*

*Recurso Especial a que se nega provimento”(CSRF/03-02.390)*

Em face dessas considerações, não há como se onerar o contribuinte com o encargo da multa prevista no art. 364, inciso II do RIPI, por inaplicável a hipótese sob julgamento, daí a sua exclusão, mas os juros, por significarem remuneração do capital, são devidos.

Com efeito, é sabido que as multas têm caráter punitivo, contudo, os juros de mora são vistos como acréscimo de cunho civil, isto é, semelhantes àqueles utilizados nas avenças de direito privado. Sua cobrança pela Administração não tem escopo punitivo a atemorizar o inadimplente, nem mesmo indenizatório pela dívida vencida, e sim a remuneração daquele capital que a Administração não teve em seus cofres pelo adiamento do contribuinte em quitar o pagamento do crédito tributário.

No caso sob julgamento, a mora da Interessada se configurou quando transferiu a propriedade de equipamento, isento na importação em virtude de sua qualidade de entidade de ensino, sem o pagamento dos tributos. Entendo que a mora da Interessada não se transfere para o



Processo n.º : 1380.001390/96-66  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.038

momento da decisão definitiva administrativa, sendo devida a partir da falta do recolhimento dos tributos na época aprazada pela lei.

Diante de tais considerações, conheço do recurso de divergência interposto pela Fazenda Nacional e dou provimento parcial para restabelecer os juros moratórios.

É como voto.

Sala das Sessões, 05 de julho de 2004.

  
NILTON LUIZ BARTOLI