



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SGC

Sessão de 22 de junho de 1982.

ACORDÃO Nº CSRF/02-0.034

Recurso nº RP/201-0.049

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

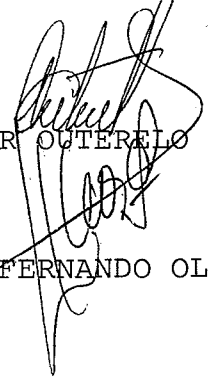
Sujeito Passivo: CERÂMICA CATAGUÁ LTDA.

PENALIDADES - RETROATIVIDADE BE
NIGNA - INAPLICABILIDADE DO DI
POSTO NO ART. 106, INC. II, ALÍNEA
"A", do C.T.N. - A norma que, der
rogando legislação anterior, in
troduz alterações nos elementos
que concorrem para a determinação
do montante do tributo a pagar (v.
g.: retirando o produto do campo
da incidência, reduzindo a base
de cálculo ou a alíquota, estabe-
lecendo compensações ou reduções
antes não autorizadas etc.) não
se confunde com as normas de natu
reza penal. Em consequência, não
se lhes pode reconhecer qualquer
efeito retroativo. Entendimento do
T.F.R. e da C.S.R.F. sobre a maté
ria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes au
tos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recur
sos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso espe
cial. Vencidos os Cons. Lourierdes Fiuza dos Santos, José Geraldo de
Souza Júnior (Relator) e Francisco Martins Leite Cavalcante. Designado relator
para o acórdão o Cons. Amador Outerelo Fernandez. Ausente ocasional-
mente o Cons. Paulo César de Ávila e Silva.

Sala das Sessões (DF), em 22 de junho de 1982.



AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RE
LATOR DESIGNADO
PARA O ACÓRDÃO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO DE ALMEIDA, EDWALDO REIS DA SILVA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0830/018.047/80

RECURSO N.º: RP/201-0.049

ACÓRDÃO N.º: CSRF/02-0.034

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CERÂMICA CATAGUÁ LTDA.

R E L A T Ó R I O

Nestes autos, a divergência que constitui o objeto do recurso da Douta Procuradoria, diz respeito à exclusão da penalidade, por aplicação da regra do art. 106, II, "a", do CTN, entendendo a maioria do Conselho que a superveniência de norma (RIPI/79, art. 66, I) deixou de considerar irregular o aproveitamento de créditos previstos no artigo 30, do Regulamento vigente anteriormente.

Este entendimento vem assim expresso na ementa do acórdão recorrido:

"IPI - Crédito de imposto relativo a insumos que não conferiam esse direito à época dos fatos, mas que passou a ser permitido posteriormente: aplicação do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "a" do CTN, para dispensa da penalidade; exigência do imposto, "ex-vi" do art. 144 do mesmo CTN"

O voto vencedor, do ilustre Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, com argumentação líder na atual orientação da maioria do Conselho é o seguinte:

"Com efeito, entendo que no caso se aplica perfeitamente o princípio da retroatividade benígna expresso no art. 106, II, "a" do Código Tributário Nacional, eis que a infração descrita nos autos (lançamento a crédito, de imposto relativo a insumos que não se consumiam imediata e integralmente no processo de industrialização), a partir do vigente RIPI (Decreto nº 83.263/79) já não mais constitui infração."

Entendeu a minoria que o princípio não é aplicável porque a falta cometida, "in genere", foi a de falta de pagamento do imposto ; e esta continua sendo infração.

Se tal entendimento prosperar tenho em que jamais terá aplicação aquele sadio princípio do CTN.

Transcrevo, a propósito nosso voto, proferido no Acórdão nº 59.411, aprovado pela maioria deste Colegiado e que bem justifica aquela afirmação.

"Manifesto-me de pleno acordo com o voto da maioria.

Com efeito, aceitar-se a argumentação do voto minoritário seria negar a aplicação ao princípio da retroatividade de benígna, expresso no art. 106, II, "a", do Código Tributário Nacional, que manda aplicar a lei a ato ou fato pretérito, ainda não definitivamente julgado,

"quando deixe de defini-lo como infração"

No caso sob exame, a recorrente exclui do valor tributável do vinho de jurubeba de sua fabricação, o valor dos recipientes e vasilhames. Tal exclusão não estava prevista à época dos fatos, uma vez que disposição especial sobre a matéria (valor tributável das bebidas) só admitia tal dedução em relação às águas minerais, refrigerantes e cervejas (Obs. 1a., Tab., Lei nº 4.502/64, c/ a alteração constante do art. 2º do DL nº 1.133/70; RIPI/72, artigo 224).

Essa a obrigação infringida.

Sobreveio, contudo, o Dec.-lei nº 1.292, de 1973, cujo art. 1º autorizou o Ministro da Fazenda a estender a referida dedução "a outros produtos do capítulo 22 da Tabela" (v. RIPI/79, art. 331, parágrafo único).

E o Ministro da Fazenda, usando da delegação em causa, baixou a Portaria nº 958, de 1979, que estendeu aos produtos objeto do recurso a questionada

dedução, achando-se esse ato ministerial em pleno vigor.

Portanto, sem qualquer margem de dúvida, o fato então impugnado, por infringência àquela disposição vigente à época,

deixou de ser definido como infração.

Conseqüentemente, há de ser aplicável ao referido fato pretérito a retro atividade benigna prevista no dispositivo do CTN inicialmente referido.

Quer o voto da minoria caracterizar a primitiva infração, não pela sua capitulação específica, correspondente à obrigação descumprida e tipicamente descrita na lei, em disposição especial sobre o valor tributável das bebidas, mas pelo que resultou desse descumprimento, ou seja, infringência a obrigação genérica de não pagar imposto devido.

Por outras palavras, pretende que a infração em causa seja classificada pelo seu gênero, i. é, descumprimento de obrigação principal (já que o pagamento do imposto e seu único objeto - CTN, art. 113, § 1º).

E, seguindo esse raciocínio, entende inaplicável a regra do art. 106, II, "a", uma vez que descumprimento de obrigação principal continua sendo fato definido como infração.

Tal entendimento simplesmente impede a aplicação, em qualquer caso, da aquele sadio princípio.

Com efeito, qualquer das obrigações previstas na lei fiscal, sem exceção, há de pertencer ao gênero obrigação principal ou obrigação acessória (CTN, art. 113).

Assim, v.g., escriturar determinado modelo de ficha, aplicar selo de controle em determinado produto, etc. , constituem obrigações acessórias, ditas das "no interesse da fiscalização e da arrecadação"; por outro lado, incluir no valor tributável das bebidas o valor dos recipientes cobrados do adquirente constitui obrigação principal, pela repercussão no "pagamento do imposto".

A infração a qualquer dessas obrigações há de ser considerada pela sua espécie, pelo seu tipo (falta de escri

turação da ficha, falta de selo ou exclusão indevida do valor dos recipientes do valor tributável), e não pelo seu gênero (descumprimento de obrigação acessória ou de obrigação principal).

Se a norma posterior vier a dispensar o uso de ficha ou selo, ou a admitir a não inclusão do valor dos recipientes no valor tributável, sem dúvida também há que se considerar a espécie, para efeitos da aplicação retroativa da norma benigna. A se adotar o gênero, ela jamais terá aplicação.

Desclassificada, dessa forma a infração, não há como impor a penalidade correspondente.

No que diz respeito ao imposto que deixou de ser pago em virtude da dedução do valor tributável, indevida a época, terá que ser exigido, "ex - vi" da norma do art. 144 do CTN, "verbis":

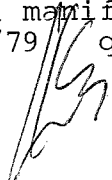
"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada." (grifamos).

E, como vimos, a data da ocorrência do fato gerador, no caso em exame, no valor tributável a ser tomado por base para o lançamento correspondente deveria ser incluído o preço dos recipientes."

E, no caso do presente processo, como já se disse, a infração especificamente considerada foi "crédito de imposto relativo a insumos que não conferiam esse direito à época dos fatos" e não a infração genérica "falta de pagamento do imposto".

Discordando de tal entendimento a Douta Procuradoria, em seu recurso, deduz as seguintes razões:

"Lavra em equívoco, "data vênica", a maioria dos Conselhos quando, na esteira do pensamento do eminente relator designado, conclui pelo contrassenso de considerar, de um lado, válida a manifestação da administração através do PN/65/79 quando



estabelece que a abertura do art. 66, I, do RIPI/79, no que diz respeito aos insumos, somente dão direito a partir da vigência do novo regulamento e, por outro lado, retira toda a eficácia desse ato normativo ao sustentar que, em decorrência da própria abertura verificada, incidira o art. 106, II, a, do CTN. Explicitanto melhor o que, na vida prática, se chama de crédito indevido foi elevado à categoria de infração tipificada no RIPI. "De lege ferenda", isso poderia acontecer, sem dúvida e, então, o Título VI, "Das infrações e Penalidades", do RIPI, mencionaria o tipo "creditamento indevido" ou qualquer outra denominação que fosse escolhida. Teríamos, então, uma infração perfeitamente tipificada.

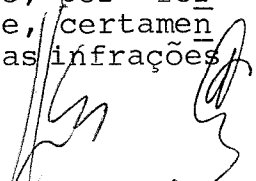
Não é o que ocorre, no entanto. O assim chamado "crédito indevido", nada mais é do que uma falta de recolhimento do imposto devido e pela simples razão de que se, v.g. houve um creditamento de 100 que não era devido e o imposto, em razão disso, baixou para 900, há uma falta de recolhimento daqueles mencionados 100. E não é outra coisa que se vê nos demonstrativos oriundos da ação fiscal, ou seja, o que há, na realidade, e imposto não recolhido. Sendo assim, "data vênica", não é possível ir buscar o "substractum" de cada "falta de recolhimento" ocorrida, em cada caso "sub judice" para verificar se, pela alteração ou até por via de uma interpretação analógica extensiva, naquele caso considerado, incidiu o art. 106, II, "a", do CTN.

O que a maioria do Conselho fez foi consagrar o princípio de que qualquer modificação no RIPI traz como consectário natural o não pagamento de multa por um descumprimento que resultou no não recolhimento do imposto, pela propalada incidência do art. 106, II, a, do CTN.

É bom lembrar os termos exatos da norma aplicada:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: ... III - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração.

Vê-se, para logo, a clara alusão à infração, "verbis": "...deixe de defini-lo como infração. O legislador colocou como antecedente lógico da aplicação da retroatividade benigna, a existência de uma infração, como tal definida, tipificada. Não foi intuito do legislador, por exemplo, cogitar de qualquer forma de retroatividade quanto ao que seja estabelecimento industrial equiparado, industrialização, etc. Se as categorias jurídicas, como as mencionadas, e até por simples modificação do seu contexto conceitual, fossem capazes de gerar excludentes em direção ao passado, por força do art. 106, II, a, do CTN, até hoje, certamente, estaríamos aqui discutindo pretensas infrações



que teriam deixado de ser consideradas tais pelos sucessivos regulamentos do IPI no tempo.

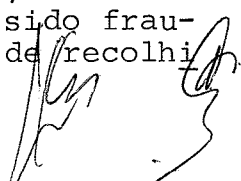
E não se diga que a infração tributária é atípica, pois que essa tese, além de sumamente contrária aos interesses dos administrados, pela abertura que daria ao Estado para a aplicação da analogia em matéria penal tributária, não corresponde ao pensamento pacífico da Doutrina do Direito Tributário. Vejamos, apenas para ilustrar, o que diz o eminente Hector Villegas, Direito Penal Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1974, p. 191:

"Com base na "Tipicidade", emana -
ção direta e necessária do princípio da legalidade, os modos de proceder do infrator, dos quais decorrem as punições, devem estar precisamente predelimitados pela lei, por meio de figuras típicas que os caracterizem". O destaque é nosso."

E agora perguntamos: "Onde está descrita a figura típica que deu origem ao presente processo"? No art. 156, do RIPI/67, no capítulo "Das Infrações e Penalidades", mantido pelo art. 269 do PI / 72. A figura típica, no caso, é a falta de recolhimento. E a falta de recolhimento, parece, até o momento, não deixou de ser tipificada como infração. Não há porque buscar uma causa remota de uma falta de recolhimento em concreto para ad vogar a retroatividade benigna.

Na realidade, o que ocorre, "in casu", é que a hipótese seria em princípio a da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, b) pois que ali é que se fala em "qualquer exigência de ação ou omissão", diferente de infração tipificada. E dizemos em princípio porque o suporte é insuficiente para a incidência daquela regra legal excludente. Como se vê, no CTN, aquele dispositivo legal estabelece que: a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo.

Posta de lado a consideração de que o creditamento indevido seja uma infração tipificada se rá ele (o creditamento), então, uma exigência de omissão ou, mais precisamente, o regulamento exige que o produto X não seja objeto de creditamento porque não se consome, imediata e integralmente no processo de produção. Todavia, e é aqui que surge a questão, para que a retroatividade benigna incida, no caso de inobservância da omissão, é necessário que a falta de omissão não tenha sido fraudulenta e nem tenha implicado em falta de recolhi



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/018.047/80
Acórdão nº CSRF/02-0.034

mento do imposto. No caso, implicou em falta de recolhimento. Logo, não incide a regra legal. Se a regra legal não incide na única hipótese em que poderia incidir se o suporte fático fosse suficiente, não há porque, "data vênica", forçar a sua inclusão em categoria a que não pertence, ontologicamente, qual seja a das infrações. A sua categoria nunca é demais lembrar, é a das "exigências de omissões".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator para o Acórdão:

Para a correta apreciação da matéria, mister se faz:

1º) Atentar para a sistemática que rege a determinação do imposto a pagar (incidência, base de cálculo, alíquota aplicável e eventuais créditos que propiciarão o cumprimento do preceito constitucional da "não cumulatividade") etc.

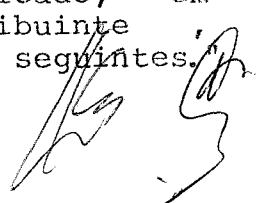
2º) Ressaltar que no Direito Tributário convivem normas de natureza obrigacional, que estabelecem as prestações devidas pelo sujeito passivo, e normas de natureza penal, que fixam sanções, visando assegurar o cumprimento das primeiras.

O Código Tributário Nacional, dispondo sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados declara que ele tem como fato gerador a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado (art. 46 e seu inciso II c/c o art. 51, parágrafo único), sendo sua base de cálculo, no caso do art. 46, inc. II, o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 47, inc. II).

Para atender ao princípio constitucional da não cumulatividade previsto no art. 21, § 3º, da Carta Magna, dispôs ainda o Código Tributário Nacional:

"Art. 49 - O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único - O saldo verificado, em determinado período em favor do contribuinte transfere-se para período ou períodos seguintes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/018.047/80
Acórdão nº CSRF/02-0.034

Comentando este dispositivo do C.T.N., escreve o mestre ALIOMAR BALEEIRO, in Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio, 1976, pág. 192:

"O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do I.P.I., se deduza do valor do output, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o quantum do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que como input, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o I.P.I. incide apenas sobre a diferença a maior ou "valor acrescido" pelo contribuinte. Este é o objetivo do legislador a aclarar os aplicadores e julgadores."

O Poder Executivo, ao regulamentar as normas previstas na legislação ordinária do tributo, fez constar no Regulamento de regência, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18/02/72:

"TÍTULO I

Do Imposto sobre Produtos Industrializados

Capítulo VI

Do Cálculo do Imposto

Art. 21 - O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela sobre o valor tributável dos produtos, na forma estabelecida neste Capítulo.

Capítulo VII

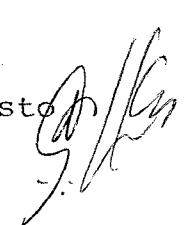
Do Lançamento, do Crédito e do Recolhimento do Imposto

Seção I

Do lançamento

Seção II

Do Crédito do Imposto



Seção III

Do Recolhimento do Imposto

.....
 Art. 41 - A importância a recolher, nas hipóteses previstas no artigo precedente, será:

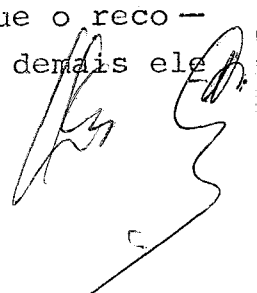
II - No caso do inciso II, a resultante do cálculo do imposto relativo ao período de apuração a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos previstos na Seção II deste Capítulo.

Parágrafo único - A dedução de que trata o inciso II deste artigo só abrange o imposto relativo aos produtos que tenham sido recebidos no período de apuração correspondente ao recolhimento, considerada, como data do recebimento, a da sua entrada no estabelecimento, inscrita nos documentos fiscais respectivos."

O que se deduz da leitura atenta desses dispositivos é que eles, em conjunto, se limitam a estabelecer o montante da obrigação tributária principal, visam determinar o quantum liquidável, isto é, a prestação a recolher.

Evidentemente que, se o sujeito passivo deixar de lançar o tributo na saída de um produto que a lei tenha incluído no campo da incidência, adotar base de cálculo incompatível com a prevista em lei, utilizar-se de alíquota menor do que consta na lei de regência ou se creditar de tributo incidente sobre produtos adquiridos que a lei não equipara a insumos (crédito indevido): fatalmente o contribuinte encontrará um montante inferior ao realmente devido.

Isso, porém, não significa a prática de qualquer infração, por duas razões: a primeira, porque a lei não sancionou esses fatos, por si sós; a segunda, porque o sujeito passivo, apesar de incidir em alguns desses equívocos, não está impedido de recolher o montante do tributo efetivamente devido, eis que o recolhimento do tributo se faz através de guia própria e os demais ele



mentos constantes do documentário fiscal (livros e notas fiscais), visam apenas subsidiar o contribuinte para o correto cumprimento da obrigação tributária e o Fisco na análise do procedimento adotado pelo Administrado.

A insuficiência no recolhimento, isto sim, é penalizada, como se observa do disposto no aludido Regulamento, em vigor quando da ocorrência do fato gerador, in verbis:

TÍTULO VI

Disposições Gerais, Fiscais e Transitórias

.....

CAPÍTULO II

Disposições Finais e Transitórias

.....

Art. 269 - Fica revogado o Regulamento aprovado pelo Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967, ressalvada a matéria contida nos títulos IV (Das Infrações e Penalidades) e VI (do Processo Fiscal), que será aplicável às disposições do presente Regulamento.

Regulamento baixado com o Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967

TÍTULO IV

Das Infrações e das Penalidades

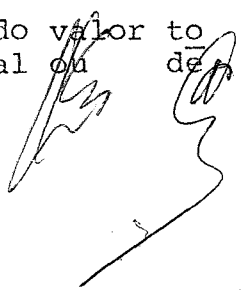
CAPÍTULO II

Das Penalidades

Seção III

Das Multas

Art. 156 - A falta de lançamento do valor total ou parcial do imposto na nota fiscal ou de



seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma previsto neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas:

I - de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, se o contribuinte o lançou devidamente e, apenas, não efetuou o seu recolhimento até noventa dias do término do prazo regulamentar;

II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de noventa dias do prazo regulamentar;

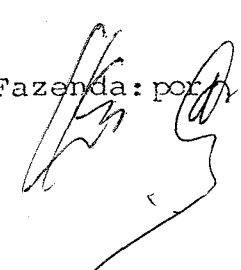
III - de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada."

Observe-se que o grau da penalidade aplicável está relacionado com o atraso do recolhimento e a dificuldade para a apuração da parcela devida, se lançada ou não lançada, nada tendo a ver com a data ou as razões que ditaram, no caso, o crédito indevido.

Assinale-se que a parcela do crédito indevido, se não levado em conta (desconsiderado) na hora do recolhimento, não exige qualquer providência por parte do sujeito passivo, nem o sujeita a qualquer sanção.

O que é punido é a infração praticada muito tempo depois com o descumprimento da obrigação principal, no prazo as sinalado na lei para o recolhimento, o que pode ocorrer até 7 (se-
te) meses após. O crédito indevido, a utilização de incorreta base de cálculo, ou alíquota etc. poderiam ser punidos se a lei o estabelecesse com a sanção prevista para o descumprimento de obrigações tributárias acessórias, definidas no art. 113, § 2º, do Código Tri-
butário Nacional, como sendo aquelas que decorrem "da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas , nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos."

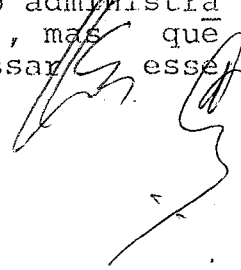
Como também salienta "o Procurador da Fazenda: por



um elementar princípio de técnica jurídica, que, de resto, é seguido pelos regulamentos do IPI, as infrações são objeto de títulos, capítulos, seções etc. especiais e distintos das demais normas de regulação, (...) O crédito do imposto sempre foi matéria regulada na parte geral do RIPI. Não existe, ademais, uma infração com o "nomem juris" de crédito indevido, para o efeito de aplicação de penalidade específica, (...) Logo, por via de consequência, a especificação dos casos em que há direito de crédito não constitui tipificação de qualquer infração, mas apenas regulação do "modus operandi" da incidência do I.P.I. (...) O que a maioria do Conselho fez foi apenas transportar da parte geral do regulamento do I.P.I., uma regulação determinada, para a parte especial que define infrações e lhes comina penalidades, para, num esforço de interpretação, "contra legem", aplicar o art. 106, II, a, do C.T.N."

Está com a razão o recorrente, se à infração inserida no âmbito de qualquer elenco de leis administrativas são aplicáveis os princípios da tipicidade ("nomem juris" específico), retroatividade benigna etc., não se pode concluir que as normas que regulam o cálculo final do imposto a pagar seja um conjunto de normas penais em branco quanto aos produtos inseríveis no campo da tributação, às eventuais bases de cálculo, às constantes alterações de alíquotas, aos produtos sujeitos ao IPI, que poderão gerar direito ao crédito para redução do valor calculado e destacado nas notas fiscais de venda etc. Todavia, ainda que por absurdo assim se concluisse, não teria sentido invocar-se a retroatividade benigna, pois como escreveu o penalista NELSON HUNGRIA em sua obra "COMENTÁRIOS AO CÓDIGO PENAL - Art. 2º e 3º, nº 27, em acórdão por ele relatado, foi sustentado e foi acolhido o seguinte entendimento, a propósito da violação de "tabelas de preços", sendo que, no caso, a mercadoria, pela qual se cobrara preço abusivo, deixara, ao tempo do julgamento, de figurar entre as do preço controlado:

"Trata-se na espécie de lei penal em "branco", cujo conteúdo é completado por ato administrativo (regulamentos, portarias, editais), mas que persiste em vigor ainda que venha a cessar esse



Efetivamente, enquanto tudo que se relacione com o cumprimento da obrigação tributária principal (sujeito ativo e passivo, montante, prazo, local etc.) se constitui no objeto das normas tributárias típicas (normas de natureza obrigacional), a sanção, prevista na norma penal tributária não regula qualquer relação de direito obrigacional, mas a penalidade aplicável pelo descumprimento da obrigação (inadimplemento, na forma prevista, da prestação). Esta penalidade, que poderá ser majorada, reduzida ou excluída, é que constitui o objeto da norma penal, sendo aplicável retroativamente, nas últimas duas hipóteses mencionadas, com fundamento no que estabelecem, respectivamente, as alíneas "c" e "a" do art. 106, inc. II, do C.T.N.

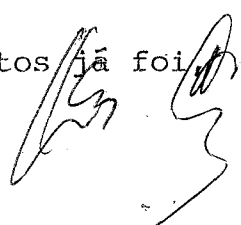
Esta distinção foi invocada no Parecer nº 17/75, da Assessoria da antiga Instância Especial, e subscrito pela então assessora, que hoje integra o Colegiado recorrido, Dra. SELMA SALOMÃO, onde se lê:

"Trata-se de ver que os dispositivos de direito obrigacional constantes da legislação tributária não se confundem com os dispositivos penais que ela contém. Uns não se substituem aos outros: versam matérias diversas, produzem efeitos diferentes. O Decreto-lei nº 400 estabelece apenas norma de direito obrigacional quando passa a não tributar certo produto."

Com base nesse parecer, cujo trecho colocamos em realce, o Secretário Geral do Ministério da Fazenda reformou o Acórdão nº 54.437, de 28/02/73, prolatado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, pelo qual fora dado provimento parcial ao recursopara excluir a multa sob o fundamento de que

"se o produto objeto do litígio passou a ser não tributado pelo I.P.I., por lei posterior, a sua saída sem o pagamento do imposto não mais constitui infração. Isso quer dizer que "in specie", a falta não mais constitui infração". (Aplicação do art. 106, II, a, do C.T.N.).

Matéria similar à discutida nestes autos já foi



tro regime fiscal surgiu, ditado pelo Decreto-lei nº 34/66, em seu art. 2º que se lê, por transcrição, às fls. 8, o qual ela reputa aplicável ao seu caso, dentro do princípio da lex mitior.

Mas também é certo ser inaplicável à hipótese o art. 106, tal como pretendido, conforme salienta a defesa, às fls. 25/26, argumentando com o fato e o objeto do mesmo art. 106, letra b, verbis:

"É precisamente a hipótese sub judice, onde se verifica que a Autora deixou de pagar o tributo, só o fazendo após o procedimento da fiscalização, pelo que não faz jus ao benefício da retroatividade da lei mais benéfica".

A letra b do art. 106, o legislador diz que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (Lei 5.172/66).

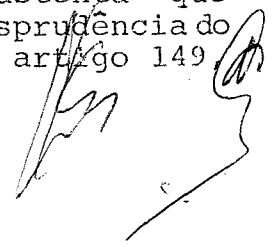
Por esses fundamentos que adoto, dou o pedido como improcedente e confirmo a sentença de primeiro grau, em todos os seus termos."

A sentença que acabamos de transcrever foi objeto de Recurso Extraordinário, registrado sob o nº 3.127.761, sendo-lhe negado seguimento, em fundamentado despacho prolatado pelo Ministro ALDIR G. PASSARINHO, Vice-Presidente do T.F.R., conforme D. J. de 08/06/82, pág. 5.584, cujas razões específicas transcrevo:

"Em ação anulatória de débito fiscal aforada pela General Electric S.A., com vistas a cancelar a penalidade que lhe fora imposta, o Juízo de 1º grau julgou improcedente a ação, e nesta superior instância a C. 5a. Turma confirmou a sentença, encontrando-se o respectivo acórdão consubstanciado na seguinte ementa:

.....

Dessa decisão recorreu extraordinariamente a autora, dizendo-se amparada no art. 119, inciso III, alíneas a e d, da Carta Magna. Sustenta que o acórdão recorrido dissentiu da jurisprudência do Pretório Excelso, e negou vigência ao artigo 149.



§ 2º, do então vigente Regulamento do Imposto de Consumo, aprovado pelo Decreto nº 45.422-59, e ao art. 106, II, do Código Tributário Nacional. (grifamos).

.....

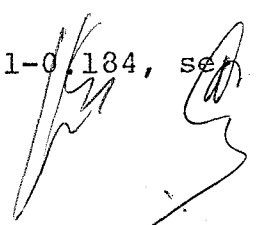
Referentemente a ter sido mal interpretado o art. 106, II, letra b, do CTN, conforme alega a recorrente, posto que caberia a regra da letra a do mesmo inciso, ainda ai não têm ela razão, pois como assinalado na sentença - com a qual concorreu a Turma julgadora - se a autora deixou de pagar o imposto, só o fazendo após o procedimento da fiscalização, e se tal tributo era realmente devido, não há como pretender-se o benefício do dispositivo legal referido, sendo, por isso mesmo, completamente inadequada a hipótese a invocação do referido preceito do CTN. Segundo tal dispositivo legal, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração, em virtude de o art. 25, da Lei 4.502-64, ter passado, pela alteração 8º do art. 2º do Decreto-lei nº 34, de 18.11.66, a assegurar ao estabelecimento industrial o direito à manutenção do crédito relativo às matérias-primas e produtos intermediários utilizados na industrialização ou acondicionamento de produtos vendidos a pessoa natural ou jurídica a quem a lei conceda isenção do imposto expressamente na qualidade de adquirente do produto.

Estou em que a hipótese seria, realmente, a da letra b, II, do art. 106 do CTN, se não houvesse - como havia - imposto a recolher, tal como decidido."

Vê-se, por conseguinte, que o nosso entendimento acha-se ratificado por nada menos do que cinco (5) Ministros da especializada Superior Corte de Justiça Federal.

A matéria também não é nova para os integrantes do Primeiro Conselho de Contribuintes, dado que esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deliberando com aquela composição, em sessão de 26/11/81, através do Acórdão nº - CSRF/01-0.184, teve a oportunidade de ratificar o entendimento acima, por nós manifestado como Relator do Acórdão nº 101-71.361, de 20/09/79.

Como se recorda, no Aresto nº - CSRF/01-0.184, se

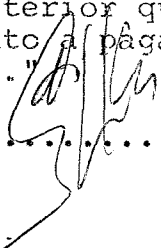


discutia a exigência do imposto sobre a renda e a multa de 50%, em razão da dedução indevida de tributos não pagos dentro do exercício — condição estabelecida pela legislação vigente até a superveniência do Decreto-lei nº 1.598/77, quando os tributos passaram a ser dedutíveis dentro do regime de competência, independentemente de sua liquidação — tendo entendido a Câmara recorrida, por maioria de votos, que, após a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, não mais era devido, quer o tributo, quer a multa, face às normas do art. 6º e seus §§ daquele diploma.

Lê-se no voto que lastreou a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que por sua vez se limitou a reproduzir, acolhendo o entendimento manifestado por esta Conselheiro no Acórdão nº 101-71.361, de 20/09/79:

"Invocando, a meu ver, impropriamente, o estabelecido no art. 106, item II, alínea "b", pretendem alguns contribuintes dar efeito retroativo a certos dispositivos do Decreto-lei nº 1.598 de 1977, como é o caso do art. 6º e seus §§ 4º, 5º e 6º, que dispõem somente haver fundamento para o lançamento ex officio se do procedimento do contribuinte resultar postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer ano-base. Tudo isso, evidentemente, está dentro da nova sistemática estabelecida pelo conjunto de novas normas para a apuração do tributo, introduzidas pela nova legislação (Decreto-lei nº 1.598/77).

Se pudesse prevalecer tal entendimento, ou seja: a) aceitar certas deduções antes não permitidas, como seria exemplo a dedutibilidade de tributos, antes só permitida se pagos dentro do exercício do seu vencimento; b) permitir diferimentos de receita antes não autorizados como no caso de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, nas condições que estabelece; c) dar agasalho a certas majorações que reduzem a base de cálculo, como sucede na hipótese de correção dos prejuízos a compensar: teríamos de concluir ser o tributo si nônimo de pena e, deste modo, qualquer legislação posterior que, sob qualquer forma, reduzisse o tributo a pagar deveria ser aplicada retroativamente."



.....

Em direito tributário não existe o que alguns recorrentes intitulam de "sanção indireta", como tal considerada a obrigatoriedade do pagamento em maior montante em determinado período, como consequência dos critérios estabelecidos pela lei para a determinação dos elementos financeiros do tributo (base de cálculo e alíquotas).

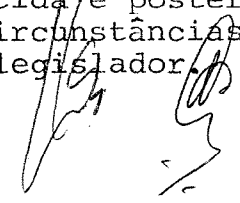
Não procede a alegação segundo a qual quando o legislador estabelece uma alíquota mais gravosa para determinada incidência ou condiciona a redução do lucro tributável ao atendimento de determinadas condições ou ainda, faculta ao Fisco o arbitramento dos lucros do contribuinte, esteja impondo qualquer sanção. A sanção tributária é a penalidade estabelecida para a falta de recolhimento do tributo devido, calculado este pela alíquota estabelecida em lei, seja ela mais gravosa ou não; tenha o lucro tributável sido apurado pelo contribuinte, através de contabilidade, ou arbitrado pelo FISCO, não importa. Faz-se ainda presente quando o legislador estatui penalidade para o descumprimento de obrigações acessórias.

Ressalte-se que o alegado perderia toda a consistência, quando se observa que a lei, além de estabelecer alíquota mais gravosa, fixar condicionantes à dedução do lucro tributável ou determinar o abandono da escrita, impõe uma penalidade, não pela prática do ato de pagar comissões a pessoas não identificadas (exemplos habitualmente trazidos à colação) ou de não proceder à escrituração de acordo com as regras que facultam ao contribuinte apurar o lucro tributável pela sua contabilidade, mas pelo não recolhimento do imposto que seja eventualmente devido, segundo as hipóteses de incidência."

.....

A retroatividade benigna estabelecida no art. 106 do C.T.N., refere-se a penalidades stricto sensu.

A lei tributária, como qualquer outra, é editada pelo Estado em função da realidade econômico-social em determinado momento, e vige até que outra a modifique ou revogue em face das situações supervenientes, não acarretando essa revogação ou modificação, a ineficácia da lei anteriormente vigente. Não se trata, no caso em exame, de ato definido como infração, à qual era imposta uma penalidade específica, mas, sim, de forma de apuração de resultados tributáveis, estabelecida e posteriormente modificada, em razão das circunstâncias sócio-econômicas verificadas pelo legislador



Qualquer consideração sobre a instituição de tributo como sanção encontra obstáculo em expresse texto legal de natureza complementar, em face' do que dispõe nos artigos 3º e 118 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e Ato Complementar nº 36 de 13.03.67, art. 7º ipsis litteris:

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não consti- tua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administra- tiva plenamente vinculada".

.....

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

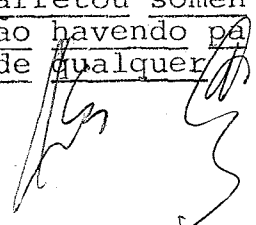
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou de seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

Pretender dar aplicação retroativa ao art. 6º e seus §§ 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77 (que somente, entrou em vigor no exercício de 1979, como expressamente se declara no art. 67 do mesmo diploma, por lhe ser mais benéfico) ao amparo do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, equivale a tentar demonstrar que a indedutibilidade das despesas glosadas decorreria de dispositivo de natureza penal, pois só assim é possível dar efeito retroativo a norma posteriormente editada, em face do estatuído no art. 153, § 3º da Constituição Federal, não tem cabimento. Essa não é a hipótese com que nos defrontamos, pois:

"A tributação penal envolve, numa só figura jurídica, num só acontecimento material que se conjuga com essa figuração jurídica, uma incidência normal do tributo de cuja legislação faça parte e uma pena que têm o mesmo e único fato gerador" (Prof. FÁBIO FANUCHI, Trabalho publicado in Imposto de Renda - Comentário - 1.3 - 1972 - Volume II, páginas 529 a 570) (grifei).

Esse pressuposto não se faz presente no caso em exame, pois a indevida dedução acarretou somente a incidência normal do tributo, não havendo por o mesmo fato gerador a imposição de qualquer



pena. Se o contribuinte agora está sendo penaliza-
do por não haver recolhido o tributo, segundo a
legislação então vigente, já é outro fato total-
mente distinto.

Demonstrado não se tratar de ato que deixou
de ser definido como infração e que houve falta de
pagamento de tributo, é oportuno trazer à colação
alguns ensinamentos a respeito da aplicação re-
troativa da lei tributária:

PROF. FÁBIO FANUCHI:

"Nos casos de abrandamento ou de ex-
clusão de penalização, portanto, a lei tribu-
tária, em princípio, é retroativa, indo al-
cançar a todos os casos pendentes de julga-
mento, quer na esfera administrativa, quer
na esfera judicial. Só não se cogitará da re-
troatividade quando tenha havido prática ou
omissão fraudulenta do sujeito passivo em re-
lação a ato antes vedado, e, a partir da lei
nova, de livre execução, e, concomitantemen-
te, se da prática ou omissão tenha resultado
a falta de pagamento do tributo (In Curso de
Direito Tributário Brasileiro - Vol. I, Rese-
nha Tributária - 1971 - pág. 97) (Grifei).

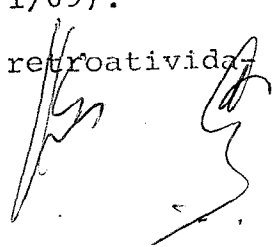
PROF. FÁBIO LECPOLDO DE OLIVEIRA:

"O inciso II, do mesmo art. 106, do
C.T.N., é dedicado ao que a doutrina denomi-
na de Retroatividade Benigna", segundo a
qual, em se tratando de ato tributário, não
definitivamente julgado, deve prevalecer, en-
tre duas leis, a que mais favoreça ao contri-
buente. Qualquer ato tributário é passível de
exame pelo Poder Judiciário. Logo, só se con-
sidera definitivamente julgado aquele decidi-
do em última instância judicial.

Assim, o dispositivo codificado a-
precia três hipóteses de retroatividade be-
nigna.

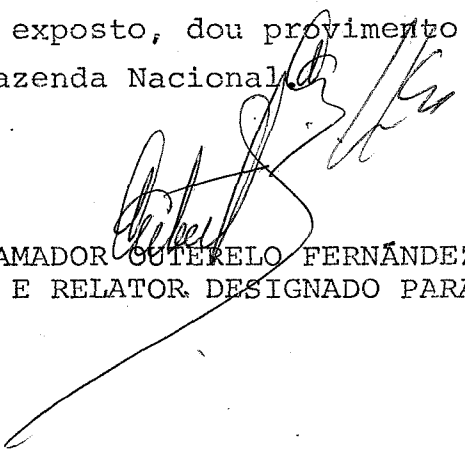
A primeira hipótese é a de a lei no-
va deixar de definir certo ato, como infra-
ção tributária. Trata-se do mesmo princípio
esposado pelo Código Penal (art. 2º, § úni-
co) e também aceito pela Constituição Fe-
deral (art. 153, § 16 - Ementa 1/69).

Na segunda hipótese, a retroatividade



de benigna é condicionada. Trata-se de aplicação de lei mais favorável ao contribuinte, quando determinado ato deixe de ser considerado como contrário às exigências legais. Assim, se eventual exigência para o contribuinte ou uma omissão qualquer de sua parte, deixar de ser exigida, ou considerada contrária à lei, pelas novas disposições, estas o beneficiam, isto é, retroagem por lhe serem mais favoráveis. Se, contudo, aquela ação ou omissão do contribuinte ou responsável for considerada fraudulenta ou implicar em não pagamento de tributo, o princípio da retroatividade benigna não terá aplicação. Aqui, pois, a condição: - A nova lei, nesta hipótese, só retroage se não houver fraude ou falta de recolhimento de tributo. Vale dizer, só alcança as infrações meramente regulamentares (obrigações acessórias), não fraudulentas" (in Curso Expositivo de Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1976)."

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.


AMADOR GUTIERREZ FERNÁNDEZ
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR

Como em outros casos, forte em Baleeiro no tocante ao exame aplicação do disposto sobre a eficácia retroativa da lei fiscal, tenho admitido a retroatividade benigna prevista no item II, do art. 106, do CTN, nos seus diferentes aspectos.

Na hipótese dos autos, como em outras semelhantes, tenho entendido que os fatos se colocam na revelação da natureza da sua regularidade ou irregularidade, alterada entre a antiga e a nova disposição regulamentar. Não é nem pelo caminho da distinção entre desobrigação e infração, aquela no sentido de liberar a ocorrência futura tão somente, esta no sentido de que o descumprimento anterior define a infração preexistente por obrigação já gerada e subsistente.

O argumento da maioria é bem mais simples: nos termos da lei vigente, o registro e a utilização dos créditos se ajustam às especificações estabelecidas, não mais constituindo irregularidade os referidos fatos.

A mais elaborada argumentação da douta procuradoria, no tocante à tipicidade da infração tributária, quanto a reunir na figura da falta de recolhimento prevista em capítulo próprio do texto regulamentar, não tem o condão de operar o campo excludente de outras irregularidades distribuídas no Regulamento. Este raciocínio decorre, vê-se, da estrita acepção penal atribuída à infração tributária, encarada apenas pelo ângulo da consequência da infração, vale dizer, a penalidade.

Ora, o princípio ainda agora vigente para a conceituação de infrações no âmbito do imposto sobre produtos industrializados é o que decorre da definição estabelecida no art. 64, da Lei nº 4502/64:

Art. 64. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo de obrigação tributária, positiva ou negativa, estabelecida ou disciplinada por esta Lei, por seu regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los".

Tratando-se, pois, de ato já não mais contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão, não há inobservância.

a cominar, descabendo a aplicação de penalidade

Brasília, 22 de junho de 1982.

JOSE GERALDO DE SOUSA JUNIOR - RELATOR