



MINISTÉRIO DA FAZENDA

GMN..

Sessão de 22 de junho de 1982

ACORDÃO Nº CSRF/02-0.037

Recurso nº -RP/201-0.020

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

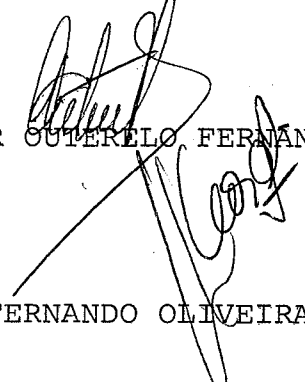
SUJEITO PASSIVO: INDÚSTRIAS NARDINI S.A.

PENALIDADES - RETROATIVIDADE BENIGNA - INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, INC. II, ALÍNEA "A", DO C. T.N. - A norma que, derogando legislação anterior, introduz 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, estabelecendo compensações ou reduções antes não autorizadas etc.) não se confunde com as normas de natureza penal. Em consequência, não se lhes pode reconhecer qualquer efeito retroativo. Entendimento do T.F.R. e da C.S.R.F. sobre a matéria.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Cons. José Geraldo de Souza Júnior (Relator), Lourierdes Fiuza dos Santos e Francisco Martins Leite Cavalcante. Designado relator para o acórdão o Cons. Amador Outerelo Fernández. Ausente ocasionalmente o Cons. Paulo César de Ávila e Silva.

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



AMADOR DUTRELO FERNANDEZ - PRESIDENTE E RELATOR DE-  
SIGNADO PARA O ACÓRDÃO

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

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



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0865/001.346/79

RECURSO N.º:-RP/201-0.020

ACÓRDÃO N.º:CSRF/02-0.037

RECORRENTE:FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: INDÚSTRIAS NARDINI S.A.

### R E L A T Ó R I O

Trata-se de recurso contra decisão do Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes contida em acórdão cuja ementa assim resume a matéria da lide:

"IPI - Infração decorrente de crédito considerado indevido à época da ocorrência do fato gerador e do lançamento, mas posteriormente admissível: aplicação das normas dos arts. 106, II, "a" e 144, "caput", do CTN, para se considerar inaplicável a penalidade e exigir-se o imposto indevidamente deduzido à época do lançamento."

O voto majoritário, elaborado pelo ilustre Conselheiro OSVALDO TANCREDO DE OLIVEIRA, é no sentido de, embora reconhecer que a disposição mais ampla do art. 66, I, do RIPI/79, no que diz respeito aos insumos que dão direito ao crédito tendo aplicação somente a partir da vigência do referido regulamento, não sendo este matéria interpretativa da lei, não desnatura a aplicação de norma mais benéfica sobre os atos que assim, tenham recebido tratamento diferenciado.

Diz o nobre tributarista:

Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

"Entendo, todavia, ser aplicável ao caso a norma do artigo 106, II, "a", do Código Tributário Nacional porque, atualmente, e a partir da vigência daquele dispositivo do RIPI/79, pode o contribuinte creditar-se do imposto relativo àqueles insumos adquiridos na vigência do RIPI/72, quando lhe era vedado esse direito. Assim, não mais constitui infração o mencionado crédito."

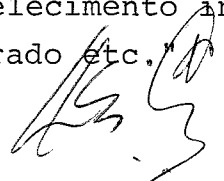
Quanto ao aspecto mais complexo da operação do lançamento, no particular, sustenta, ainda, o ilustrado Conselheiro:

"Mas, "ex-vi" do disposto no "caput" do art. 144 do mesmo CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada ou modificada."

Dai, como consequência, o seu entendimento de que, incabível a penalidade, por não constituir mais infração o fato em causa, exigível, contudo, o imposto que deixou de ser pago em virtude do crédito, indevido à época.

O recurso do Doutor Procurador da Fazenda Nacional, sustenta argumentos já conhecidos da Câmara e ainda há pouco discutidos à exaustão, pretendendo que a interpretação do Conselho lavra em equívoco quanto à incidência da lei nova em fato pretérito, pois, assim faz supor que se trata de "species" enquadrada no dispositivo do CTN tomado por base na decisão.

Para o ilustre Procurador, "a infração, no âmbito do Direito Tributário e mesmo no âmbito de qualquer elenco de leis administrativas, guarda grande semelhança com os crimes e contravenções e, por isso mesmo, não descarta a necessidade de tipificação, com "nomem juris" específico, como ocorre no Direito Penal, ou sem "nomem juris" específico (caso em que a denominação fica a libito do intérprete e da Doutrina). São infrações, v.g., no campo do IPI, a falta de recolhimento, o descumprimento de obrigações formais, etc. Não são infrações apenas regulações do "modus operandi" do sistema do IPI, a conceituação do que seja estabelecimento industrial, do que seja estabelecimento industrial equiparado etc."

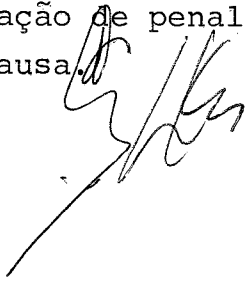


Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

Nesse sentido, reporta a distinção desse modo elaborada para o princípio técnico de organização do Regulamento, quanto a estar o elenco das infrações inteiramente contido no capítulo, seção ou título especial distintos e especiais, em relação aos demais tipos de regulação.

Completando a instrução o sujeito passivo oferece razões à fls., procurando ressaltar, com base na jurisprudência do Conselho, ser incabível a aplicação de penalidades quando não mais constituir infração o fato em causa.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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.

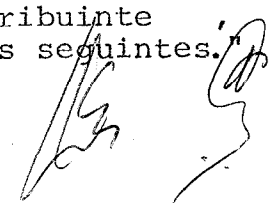
2º) Ressaltar que no Direito Tributário convivem normas de natureza obrigacional, que estabelecem as prestações devidas pelo sujeito passivo, e normas de natureza penal, que fixam sanções, visando assegurar o cumprimento das primeiras.

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."



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



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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:

## "TITULO VI

### Disposições Gerais, Fiscais e Transitórias

.....

## CAPITULO 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

## TITULO IV

### Das Infrações e das Penalidades

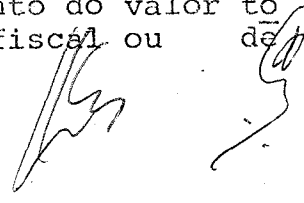
## CAPITULO II

### Das Penalidades

## Seção III

### Das Multas

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



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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;

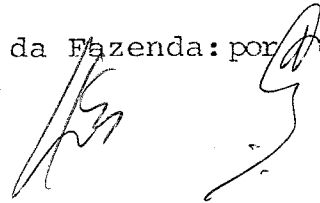
III - de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada."

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 (sete) 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 Tributário 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."

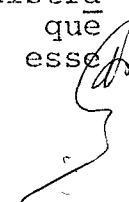
Como também salienta "o Procurador da Fazenda: por



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 penalidades específicas, (...) 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 suscitado 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



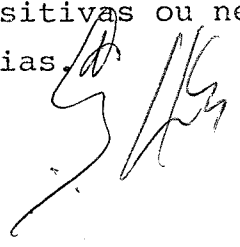
Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

elemento ocasional, continuando a ser puníveis os fatos anteriores a essa cessação. Não pode ser suscitada, aqui, questão de direito transitório, pois que não há sucessão de leis, isto é, a norma penal não é revogada, mas apenas vem a faltar, temporariamente, ou não, para o futuro, a eventualidade condicionante da aplicação da pena. É a pacífica lição doutrinária. Repetindo-a, MANZINI formula um exemplo que vem a propósito no caso vertente: "Assim, se alguém vendeu mercadorias a preços superiores aos fixados na tabela oficial, é punível pelo relativo crime, ainda quando, na ocasião do julgamento, tais preços, por efeito de sua periódica revisão, tenham sido levados ao nível naqueles pelos quais se fez a venda abusiva."

No caso, o contribuinte recolheu o tributo em montante inferior ao previsto na legislação de regência, como reconheceu o Conselho recorrido, tanto que manteve a exigência, e a infração praticada — falta de recolhimento do tributo — continua sancionada, portanto, foi impropriamente invocado o disposto no art. 106, inc, II, alínea "a", dado que se adotou como premissa a afirmativa de que o fato punível (a infração tipificada) não mais constituía infração, o que, como vimos, não procede.

O fato seria, enquadrável no art. 106, inc. II, alínea "b", caso não tivesse implicado em falta de pagamento de tributo, como aliás já decidiu, em aresto unânime, a 5a. Turma do Egrégio Tribunal Federal de Recursos na Apelação Cível nº 37.914 - RJ, in DJ 03/09/81, e o despacho denegatório ao Recurso Extraordinário interposto na mesma Apelação Cível, in DJ de 08/06/82, pág. 5.583.

Também retifica o que acima consignamos, deitando luzes para a sua melhor compreensão, a distinção entre as normas de natureza obrigacional, como o são as que estabelecem o vínculo entre o sujeito ativo e passivo e fixam as prestações devidas, e as normas de natureza penal ou sancionatória, que dispõem sobre as sanções cabíveis pelo inadimplemento da obrigação principal estabelecida ou pela não satisfação das obrigações positivas ou negativas, no caso das obrigações tributárias acessórias.



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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.

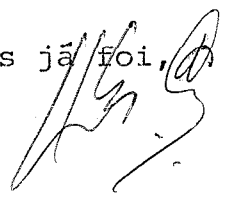
Esta distinção foi invocada no Parecer nº 17/75, da Assessoria da antiga Instância Especial, e subscrito pela então assessora, que hoje integra o Colegiado recorrido, Dra. SELMA SALOMÃO, onde se lê:

"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 recurso para 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,



ACórdão nº-CSRF/02-0.037.

como enunciamos parágrafos atrás, apreciada pelo Egrégio Tribunal Federal de Recursos e também pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a composição do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Tendo em vista que o conteúdo dessas decisões nos apresentam outros elementos de convicção para a correta apreciação da matéria litigiosa, passamos a transcrever as suas partes mais elucidativas e pertinentes.

Ficou plasmado na Apelação Cível nº 37.914 - GUA NABARA , apreciado pela 5a. Turma do T.F.R., em decisão unânime de 05/08/81, in DJ 03/09/81, em que era apelante a GENERAL ELECTRIC DO BRASIL S.A., apelada a UNIÃO FEDERAL, e onde se discutia, também, a inexigibilidade da multa aplicada pela manutenção indevida (falta de estorno) do I.P.I. que recaíra em insumos empregados na fabricação de produtos vendidos a entidades isentas , cujo estorno era obrigatório na vigência da legislação do I.P.I. anterior à publicação do Decreto-lei nº 34/66, passando, a partir daí, a fazer jus ao crédito e, em consequência, não mais se passou a exigir a anulação destes créditos, literalmente:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE CONSUMO - VENDA A ENTIDADES ISENTAS SEM ESTORNO DO CRÉDITO ART. 106, B, do CTN.

Ausência do direito à manutenção do crédito, em face da legislação da época (art. 149, § 2º do RIC aprovado pelo decreto 42.422/59).

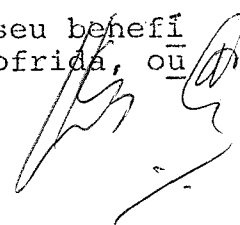
Inaplicabilidade da lei mais benigna posterior, quanto à multa, em face da restrição "in fine" do art. 106, b, da Lei 5.172/66.

Negou-se provimento ao recurso da Autora."

A turma adotou os fundamentos da decisão recorrida, que fora prolatada pelo então Juiz Federal e atual Ministro do T.F.R., Dr. EVANDRO GUEIROS LEITE, nestes termos:

".....

É certo que a Autora alega, em seu benefício, que, posteriormente à autuação sofrida, ou



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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 implicável 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)..

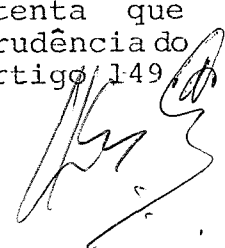
Por esses fundamentos que adoto, dou o pedido como improcedente e confirmo a sentença de primeiro grau, em todos os seus termos."

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, em contrando-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



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

§ 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).

.....

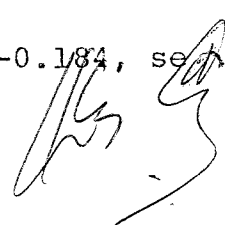
Referentemente a ter sido mal interpretado o art. 106, II, letra b, do CTN, conforme alega a recorrente, posto que caberia a regra da letra a do mesmo inciso, ainda ai não têm ela razão, pois como assinalado na sentença - com a qual concordou a Turma julgadora - se a autora deixou de pagar o imposto, 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



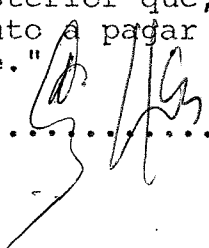
Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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 sinônimo de pena e, deste modo, qualquer legislação posterior que, sob qualquer forma, reduzisse o tributo a pagar deveria ser aplicada retroativamente."



.....

Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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).

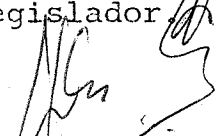
Não procede a alegação segundo a qual quando o legislador estabelece uma alíquota mais gravosa para determinada incidência ou condiciona a redução do lucro tributável ao atendimento de determinadas condições ou ainda, faculta ao Fisco o arbitramento dos lucros do contribuinte, esteja impondido qualquer 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 expresso 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 administrativa plenamente vinculada".

.....

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

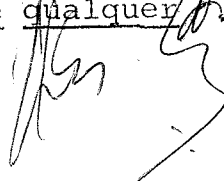
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou de seus efeitos;

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 na o mesmo fato gerador a imposição de qualquer



Acórdão nº-CSRF/02-0.037.

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).

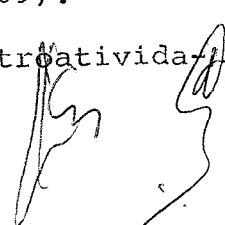
PROF. FÁBIO LECPOLDO DE OLIVEIRA:

"C incise 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.

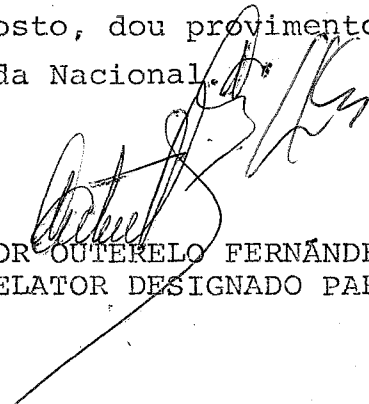
A primeira hipótese é a de a lei no-  
va deixar de definir certo ato, como infra-  
ção tributária. Trata-se do mesmo princípio  
esposado pelo Código Penal (art. 2º, § úni-  
co) e também aceito pela Constituição Fe-  
deral (art. 153, § 16 - Ementa 1/69).

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 OUTEREIRO FERNÁNDEZ  
PRESIDENTE E RELATOR DESIGNADO PARA O ACÓRDÃO

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JOSÉ GERALDO DE SOUZA JÚNIOR

Nos diversos casos em que o exame da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN, tem sido posto em tela crítica, tenho entendido e é semelhante a hipótese dos autos, que os fatos se colocam, na revelação da natureza de sua regularidade ou irregularidade, alterada entre a antiga e a nova disposição regulamentar. Não é, assim, nem pelo caminho da distinção entre obrigação e infração, nem, no caso desta, a distinção entre infração propriamente dita e "modus operandi" do sistema do imposto, remetendo a distinções em gênero ou em espécie.

Em todos os casos, tenho me valido do argumento da maioria que é simples: nos termos da lei vigente, o registro e a utilização dos créditos se ajustam às especificações estabelecidas, não mais constituindo irregularidade os fatos em causa.

A aplicação conseqüente do princípio da retroatividade prevista no art. 106, do CTN, vem ao abrigo da definição de infração, como tal, estabelecida na legislação de regência, precisamente, no art. 64, da Lei nº 4.502/64:

"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 de ação ou omissão, não há inobservância a cominar, descabendo a aplicação de penalidade.

Brasília, 22 de junho de 1982.

JOSÉ GERALDO DE SOUZA JÚNIOR

- RELATOR.