



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CMVG

Sessão de 18 de outubro de 19 85

ACORDÃO Nº-CSR/02-0.179

Recurso nº RP/201-0.165

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FASA - ZINSER INDUSTRIAL S/A.

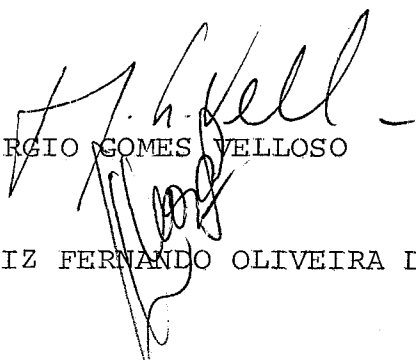
PENALIDADES - RETROATIVIDADE BENIGNA - INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, INC. II, ALÍNEA "A", do C.T.N. - A norma que, derogando legislação anterior, introduz alterações nos elementos que concorrem para a determinação do montante do tributo a pagar (v.g.: retirando o produto do campo da incidência, 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 unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 18 de outubro de 1985.

AMADOR OUTERRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE


SÉRGIO GOMES VELLOSO

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
HAROLDO BRAGA LOBO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMEDE, ROBER
TO BARBOSA DE CASTRO, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES
CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0830/000.003/83-53

RECURSO Nº: RP/201-0.165

ACÓRDÃO Nº:-CSRF/02-0.179

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: FASA - ZINSER INDUSTRIAL S/A.

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, através de seu Procurador-Representante junto à 1ª. Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, recorre de decisão daquele Colegiado, pela qual, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo. Dita decisão está sintetizada na ementa abaixo transcrita (Acórdão nº 62.410).

"IPI - 1) CRÉDITO DO IMPOSTO - Créditos pela aquisição de abrasivos (rebolos): inadmissível à época dos fatos (RIPI/72), mas permitido a partir da vigência do RIPI/79 exigência do imposto indevidamente aproveitado (CTN, art. 144), com dispensa da penalidade (CTN, art. 106, II, "a"). 2) SUSPENSÃO - Saídas sem lançamento do imposto, sob o pretexto de se verificarem a título de "demonstração": incorridas as hipóteses do art. 313 do RIPI/79, incabível a suspensão. Recurso provido em parte."

Às fls. 191/195 estão as razões da recorrente, que são lidas em plenário.

O Sujeito Passivo apresenta suas contra-razões às fls. 199/205, que se lê.

É o relatório.

Acórdão nº-CSRF/02-0.179

V O T O

Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO, Relator

A matéria tratada nestes autos já foi objeto de apreciação por esta Câmara, em outros julgados, dos quais destaco o voto do ilustre Conselheiro Amador Outereiro Fernandes proferido no julgamento do processo nº 0830/018.047/80, Acórdão nº-CSRF/02-0.034, o qual adoto na íntegra e passa a fazer parte deste.

"Para a correta apreciação da matéria, mister se faz:

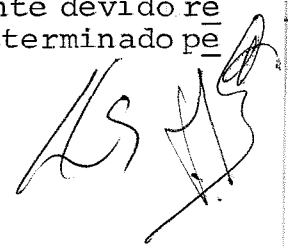
1º) atentar para a sistemática que rege a determinação do imposto a pagar (incidência, base de cálculo, alíquota aplicável e eventuais créditos que propiciarão o cumprimento do preceito constitucional da "não cumulatividade") etc.

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 pe



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

riodo, 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 o 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 com 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



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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:

.....

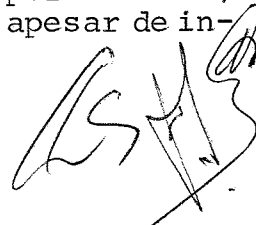
II - No caso do inciso II, a resultante do cálculo do imposto relativo ao período de apuração a que se referir o recolhimento, deduzidos os créditos previstos na Seção II deste Capítulo.

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 in-



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

cidir 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 elementos 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 a provado 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

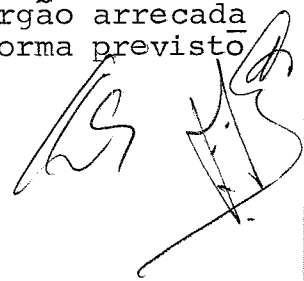
CAPÍTULO II

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 arrecador competente, no prazo e na forma previsto



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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;

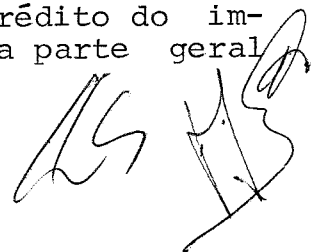
III - de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada."

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 assinalado 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

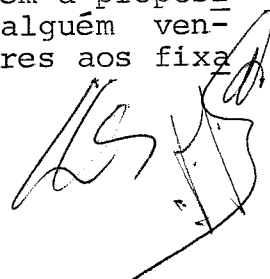


Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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 concluísse, 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 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 fixa



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

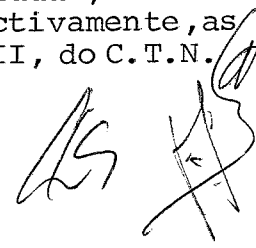
dos na tabela oficial, é punível pelo relativo crime, ainda quando, na ocasião do julgamento, tais preços, por efeito de sua periódica revisão, tenham sido levados ao nível naqueles pelos quais se fêz a venda abusiva."

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.

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.



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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."

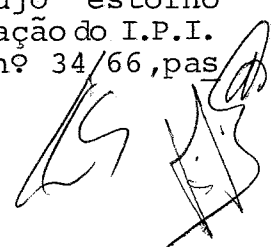
Com base nesse parecer, cujo trecho colocamos em realce, o Secretário Geral do Ministério da Fazenda reformou o Acórdão nº 54.437, de 28/02/73, prolatado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, pelo qual fora dado provimento parcial ao recurso para excluir a multa sob o fundamento de que

"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, 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- - GUANABARA, 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 recaía 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, pas



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

sando, 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 EM ESTORNO DO CRÉDITO ART. 106, B, do CTN.

Ausência do direito à manutenção do crédito, em fase 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 fase 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:

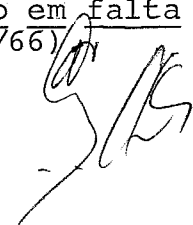
".....

É certo que a Autora alega, em seu benefício, que, posteriormente à autuação sofrida, outro 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 lei 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)



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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:

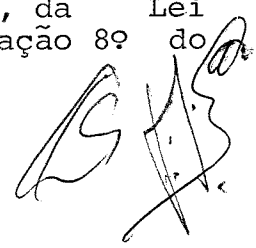
"Em ação anulatória de débito fiscal aforada pela General Electric S.A., com vistas a cancelar a penalidade que lhe fora imposta, o juízo de 1º grau julgou improcedente a ação, e nesta superior instância a C. 5a. Turma confirmou a sentença, encontrando-se o respectivo acórdão consubstanciado na seguinte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

.....

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 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 inadequado à 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



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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 concede 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."

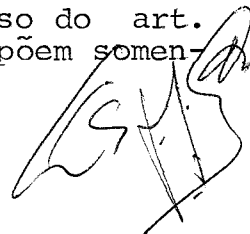
Vê-se, por conseguinte, que o nosso entendimento acha-se ratificado por nada menos do que cinco (5) Ministros da especializada Superior Corte de Justiça Federal.

A matéria também não é nova para 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%, 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 este 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 somen-



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

te 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."

.....

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 o 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 apurada 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.



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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."

.....

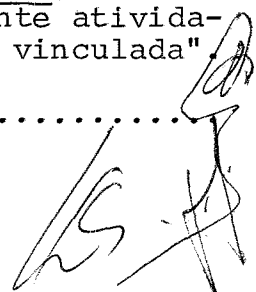
A retroatividade benigna estabelecida no art. 106 do C.T.N., refere-se a penalidades stricto sensu.

A lei tributária, como qualquer outra, é editada pelo Estado em função da realidade e econômico-social em determinado momento, e vêge 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, a 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 constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

.....



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

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;

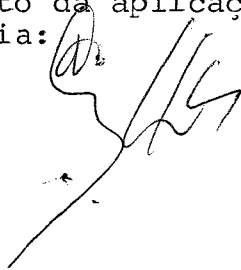
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

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, e 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 tem o mesmo e único fato gerador" (Prof. FÁBIO FANÚCHI, trabalho publicado in imposto de Renda - comentário - 1.3 - 1972 - Volume II, páginas 529 a 570) (grifei).

Esse pressuposto não faz presente no caso em exame, pois a indevida dedução acarretou somente a incidência normal do tributo, não havendo para o mesmo fato gerador a imposição de qualquer pena. Se o contribuinte agora está sendo penalizado por não haver recolhido o tributo, segundo a legislação então vigente, já é outro fato totalmente distinto.

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



Acórdão nº-CSRF/02-0.179

PROF. FÁBIO FANUCHI:

"Nos casos de abrandamento ou de exclusão de penalização, portanto, a lei tributária em princípio, é retroativo, indo alcançar a todos os casos pendentes de julgamento, quer na esfera administrativa, quer na esfera judicial. Só não se cogitará da retroatividade quando tenha havido prática ou omissão fraudulenta do sujeito passivo em relação a ato antes vedado, e, a partir da lei nova, de livre execução, e, concomitantemente, se da prática ou omissão tenha resultado a falta de pagamento do tributo (In Curso de Direito Tributário Brasileiro - Vol. I, Resenha Tributária - 1971 - pág. 97) (Grifei).

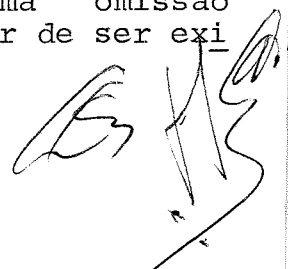
PROF. FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA:

"O inciso II, do mesmo art. 106, do C.T.N., é dedicado ao que a doutrina denomina de Retroatividade Benigna", segundo a qual, em se tratando de ato tributário, não definitivamente julgado, deve prevalecer, entre duas leis, a que mais favoreça ao contribuinte. Qualquer ato tributário é possível de exame pelo Poder Judiciário. Logo, só se considera definitivamente julgado aquele decidido em última instância judicial.

Assim, o dispositivo codificado aprecia três hipóteses de retroatividade benigna.

A primeira hipótese é a de a lei nova deixar de definir certo ato, como infração tributária. Trata-se do mesmo princípio esposado pelo Código Penal (art. 2º, § único) e também aceito pela Constituição Federal (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 exi

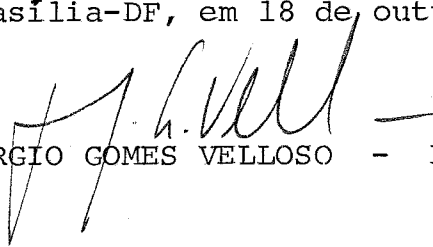


Acórdão nº-CSRF/02-0.179

gida, 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)."

Assim sendo, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 18 de outubro de 1985.


SÉRGIO GOMES VELLOSO - RELATOR