



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 20 de setembro de 1991

ACORDÃO Nº CSRF/02-0.361

Recurso Nº RD/202-0.085

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: USINA BOA VISTA S.A.

**NORMAS GERAIS** - Aplicação de penalidades - retroatividade benigna - Aplica-se retroativamente a norma que, conceituando reincidência de maneira mais favorável ao infrator, por limitar o lapso de tempo de cometimento da nova infração em relação à anterior, implica no desagravamento da penalidade. Recurso Especial de Divergência provido.

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, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões (DF), em 20 de setembro de 1991

  
MARIAM SEIF

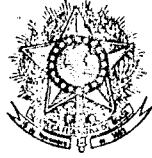
- PRESIDENTE

  
ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR

  
IRAN DE LIMA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SÉRGIO GOMES VELLOSO, HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY, ITAMAR VIEIRA DA COSTA, LUIZ ANTONIO JACQUES (Suplente) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo Nº 10.768/023.010/88-47

Recurso Nº: RD/202-0.085  
Acórdão Nº: CSRF/ 02-0.361  
Recorrente: FAZENDA NACIONAL  
Recorrida: SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo: USINA BOA VISTA S.A.

R E L A T Ó R I O

A epigrafada interpõe recurso especial com vistas a reformar o Acórdão nº 202-02.300 na parte em que manteve o agravamento da multa por reincidência. O ato recorrido carrega a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO E ADICIONAL DO IAA - Exigibilidade do débito, levantado face ao exame da escrita do contribuinte e não contestados os valores apurados. Devidos ainda juros de mora, multa e correção monetária, de acordo com a legislação que rege a contribuição. Recurso não provido."

Tal acórdão significou a confirmação da decisão de primeira instância que, ao considerando de que "a Notificada está inscrita na Dívida Ativa", impôs-lhe multa agravada para 100%.

Às fls. 07, cópia de "Termo de Inscrição da Dívida Ativa", datado de 12 de julho de 1971, referindo-se a exigência finda administrativamente em 16.06.67.

O Recurso Especial contrapõe a decisão recorrida aos Acórdãos nºs 201-65.132 e 201-65.134, que desagravaram a penalidade por razão de reincidência, a partir da seguinte fundamentação constante dos votos do relator de ambos os casos:

"Tenho, entretanto, que tendo o Decreto-Lei nº 2471/88, determinado no art. 2º que "A falta de lançamento ou

Acórdão nº-CSRF/ 02-0.361



recolhimento da contribuição e do adicional de que trata o artigo anterior, verificado pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, sujeitara o contribuinte às penalidades constantes da legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)", a reincidência havida na hipótese dos autos há de ser caracterizada segundo os termos da legislação do mencionado Imposto Sobre Produtos Industrializados.

Ora, segundo a Lei básica do IPI, Lei nº 4502/64 contida no Regulamento baixado com o Decreto nº 87981/82 (RIPI/82), "caracteriza-se reincidência a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica da legislação ... por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no artigo 132, e parágrafo, da Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei nº 4502/64, art.70)" (art. 353 do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87981/82)."

Contra-arrazoando, o ilustre Procurador-Representante da Fazenda Nacional defende que "a ordem legal emanada do art. 2º do Decreto-Lei nº 2471/88, determina somente que se apliquem as penalidades constantes da legislação do IPI, não fazendo qualquer referência quanto à forma de aplicação de reincidência. De tal forma, existindo a legislação específica' do § 4º do art. 6º do Decreto-Lei nº 308/67, a qual, em nenhum momento, exclui para caracterização da reincidência condenação anterior a 5 anos, não vemos como possam "in casu" aplicadas as normas regentes do IPI".

Conclui afirmando não haver conflito de normas que enseje a aplicação das regras do art. 106 do CTN.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ROBERTO BARBOSA DE CASTRO, Relator

O objeto do recurso gira tão somente em torno da questão de direito relacionada particularmente quanto à aplicação, por retroatividade benigna, do conceito de reincidência adotado pela legislação do IPI substituindo aquele outro anteriormente vigente para a contribuição do açúcar e do álcool.

A questão material é simples e incontroversa: a empresa deixou de recolher valores da contribuição e do adicional, relativamente ao mês de janeiro/88 razão pela qual se tornou passível de apenação. A reincidência é comprovada nos autos por cópia de Termo de Inscrição da Dívida Ativa datada de 12 de julho de 1971 e referente a recolhimentos pertinentes ao mês de julho de 1967.

Em suas contra-razões, o ilustre Procurador-Representante da Fazenda não se rebela propriamente quanto ao princípio de retroatividade benigna; protesta apenas pelo que considera, no caso, alcançado por tal princípio, de resto consagrado universalmente em matéria penal e, como não poderia deixar de acontecer, em matéria tributária-penal.

Diz ele: "A ordem legal emanada do art. 2º, do Decreto-Lei nº 2.471/88, determina somente que se apliquem as penalidades constantes da legislação do IPI, não fazendo qualquer referência quanto à forma de aplicação da reincidência". Entende, em seqüência, inexistente conflito de normas ensejando a aplicação do artigo 106 do CTN, porque vigorante, à plenitude, as disposições específicas do DL-308/67, que não cogitam de restringir o prazo da reincidência.

Cuida-se, portanto, apenas de decidir se o preceito pertinente à conceituação da reincidência, aplicável ao caso,



-segue-



será o preconizado pelo DL-308/67 ou o da legislação do IPI.

Diz a doutrina dominante que, da natureza penal das sanções por infração às normas de contribuição, deriva que o direito penal tributário deve adequar-se, necessariamente, aos princípios elaborados pela dogmática jurídico-penal, vigentes no direito penal comum, tais como a legalidade, a tipicidade, a proibição da analogia e, o que no momento interessa, a irretroatividade.

Reflexo disso, sem dúvida, é o disposto na alínea "c", inciso I, artigo 106 do CTN, "verbis":

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:  
.....  
II - Tratando-se de ato não definitivamente julgado:  
.....  
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."

A lei vigente ao tempo da infração sancionada nestes autos previa pena básica de 50% aplicada em dobro no caso de reincidência. Entretanto, descuidou-se o legislador em conceituar com precisão os requisitos de reincidência, restando a norma carente, entre outros, de caráter de especificidade da nova infração em relação à reincidência e de limitação no tempo para a produção de efeito penal da repetição infringente.

Portanto, norma extremamente severa, eis que, na ausência de limitações, o exator da lei deveria tomá-la no sentido mais amplo. Não cabe ao intérprete restringir onde não restringiu o legislador.

Já na legislação do Imposto Sobre Produtos Industrializados, cujas penalidades se tornaram aplicáveis aos casos da espécie "ex-vi" do DL-2.471/88, o conceito é bem mais preci-

*Dei*

sado, não só quanto ao caráter de generalidade ou especificação, mas também quanto a outros aspectos, em especial quanto à limitação no tempo.

Diz o artigo 70 da Lei 4.502/64:

"Art. 70 - Considera-se reincidência a nova infração da legislação... cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores referidos nos incisos III e IV do artigo 36, dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior."

O Código Penal adota também o mesmo princípio, tal como se vê no parágrafo único ao artigo 46:

"§ único - Para efeito de reincidência, não prevalece a condenação anterior, se entre a data do cumprimento ou extinção da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a cinco anos."

O Decreto-Lei nº 2.471/88, como visto, mandou aplicar aos casos da espécie "as penalidades constantes da legislação referente ao Imposto Sobre Produtos Industrializados". Entendeu a Câmara prolatora do acórdão paradigma, ao contrário do que defende o Procurador da Fazenda, que a agravante por reincidência se inclui entre "as penalidades"; além disso, que passa a vigorar agora o conceito de reincidência tal como prescrito para o IPI.

Estou de acordo em que este é o entendimento correto. Não há discutir aqui, até mesmo por constituir-se em universal e antiquíssima tradição do direito penal, o princípio da retroação benigna. Cumpre apenas assinalar que a agravante por reincidência e seu respectivo conceito estão claramente inseridas no corpo das "penalidades constantes da legislação do IPI". Com efeito, a Lei nº 4.502, de 1964 engloba no Título IV, Capítulo II, toda a matéria sobre o que aqui se cogita. Referido Capítulo, encimado pelo título "Das Penalidades", trata nos artigos 68, inciso III, 69, inciso IV e 70. A própria estrutura do

texto legal, portanto, já coloca a reincidência entre as "penalidades", embora seja, tecnicamente não uma pena autônoma, mas critério de graduação da pena básica. Entretanto, pena básica ou pena acessória, ou fator de graduação de pena básica, resulta sempre claro e cristalino que a reincidência, devidamente conceituada de maneira mais favorável ao apenado inscreve-se entre "as penalidades constantes da legislação do IPI".

O Regulamento daquele imposto, ora vigente com o Decreto nº 87.981, de 23.12.82, refere-se a "pena básica", distinguindo-a, a contrário senso, da "pena agravada". É o que se vê no artigo 351: "A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração (...) só a majorando em razão de circunstâncias agravantes (...) provadas no respectivo processo" (grifei). Veja-se que, neste contexto, a "pena de multa" já agrega as atenuantes e agravantes, com o que a reincidência não proporciona nem mais uma pena acessória, mas integra a própria pena principal.

É o que, aliás, deflui da matriz legal (Lei nº 4502/64), artigo 68, quando estabelece que "na fixação da pena de multa, a autoridade atenderá ao conjunto de atenuantes e agravantes constantes do processo".

Parece-me, assim, bastante claro que a pena por reincidência e, portanto, sua conceituação, está na legislação do IPI ao mesmo nível que as demais.

No que respeita ao princípio da aplicação retroativa de norma penal mais benigna, tome-se por parâmetro o disposto no parágrafo único ao artigo 2º do Código Penal (DL-2848, de 07.12.40):

"§ único - A lei posterior, que de outro modo favorece o agente, aplica-se ao fato não definitivamente julgado e, na parte em que comina pena menos rigorosa, ainda ao fato julgado por sentença condenatória irrecurável."



Acórdão nº-CSRF/ 02-0.361

Esse dispositivo do Código Penal encontra a seguinte justificativa na respectiva Exposição de Motivos:

" 7 - A seguir, o projeto resolve outras questões de direito intertemporal. Três são as hipóteses que podem ocorrer: a) um fato considerado crime, pela lei vigente ao tempo em que foi praticado, deixa de o ser por lei posterior; b) as duas leis, a anterior e a posterior, incriminam o fato, mas a última comina pena menos rigorosa (quanto à espécie ou à duração); c) ambas as leis incriminam o fato e cominam a mesma pena in abstracto, mas a atual é, por qualquer outra razão, mais favorável que a anterior (como, por exemplo, se reconhece uma atenuante estranha à lei antiga).

Nos casos a e b, a lei posterior retroage, subvertendo até mesmo a coisa julgada, ressalvados os efeitos civis da condenação. No caso c, porém a retroatividade da lei posterior detém-se diante da res judicata, isto é, a lei posterior só se aplicará aos fatos ainda não irrecorrivelmente julgados. Há uma conveniência de ordem prática a justificar este último critério, diverso do primeiro. Evita-se com ele uma extensa e complexa revisão ou ajustamento de processos já ultimados. Se injustiça grave surgir em algum caso concreto, poderá ser facilmente remediada com um decreto de graça. Não havia necessidade de declarar expressamente que, no caso de sucessão de várias leis, prevalece a mais benigna, pois é evidente que, aplicando-se ao fato a lei posterior somente quando favorece o agente, em caso algum se poderá cogitar da aplicação de qualquer lei sucessiva mais rigorosa, porque esta encontrará o agente já favorecido por lei intermediária mais benigna".

Por último, veja-se o que preleciona o festejado doutrinador Hector Villegas, ( in Direito Penal Tributário, trad, Elizabeth Nazar e outros, Ed. Resenha Tributária, 1974);

"Discute-se, em direito penal tributário, se a retroatividade da norma penal mais benigna é legitimamente aplicável no seu âmbito. Giuliani Fonrouge não entende assim. Afirma esse autor" Pode-se dizer, em consequência, que em matéria repressiva tributária rege, em toda a sua plenitude, o princípio da não retroatividade. Assim, da mesma forma como não se pode aplicar a sanção criada " ex post facto", tampouco se deve projetar, em relação ao passado, a lei mais benigna" (306). Imedia-

tamente porém, o tratadista esclarece que "isto que estabelecemos por via doutrinária, e que fundamos na independência da matéria repressiva tributária em relação ao Código Penal, não impede dizer, "de lege ferenda", ser desejável que futuras leis tributárias (elas então, e não a lei penal comum) contemplem com equidade este ponto, em torno ao qual reconhecem-se diversas manifestações favoráveis ao princípio da benignidade".

Não concordamos com esta posição. A aplicação "in melius" da lei repressiva tributária posterior ao fato, ainda quando suceda vir expressamente prevista nos Códigos Penais (Código Penal argentino contempla a questão em seu artigo 2º), não tem porque ser um princípio privativo do direito penal comum, ao reverso, podendo vigorar no campo repressivo fiscal, mesmo admitida sua total independência em relação ao Código Penal. Parece-nos, tanto em direito penal comum, como em direito penal tributário, ser objetivamente justo reconhecer o benefício, a quem se encontre em condições de invocar a maior benignidade, quando depois de praticada a ação, o legislador, alterando sua concepção jurídica sobre a punibilidade, modifica favoravelmente as consequências da imputação. Trata-se de um princípio que não apresenta incompatibilidade com os caracteres e objetivos do direito penal tributário.

Autorizada corrente doutrinária em favor da posição que aceitamos. Roberto Freytes entende que a lei mais benigna é aplicável retroativamente em direito penal fiscal (307). Manuel Andreozzi, embora analise o assunto sob outro ponto de vista, esclarece que a posterior lei tributária penal mais benigna é de aplicação rigorosa, precisamente porque traduz a vontade do Estado em limitar seus créditos contra o administrado. Afirmar o contrário, equivaleria dizer que a lei posterior não pode reduzir ou relevar a multa tributária, o que é absurdo. (308).

Da mesma forma, algumas decisões dos tribunais argentinos aceitam essa posição. Assim, por exemplo, foi dito que "os "recargos" do artigo 42 da lei nº 11.683 revestem caráter sancionatório e, por isso, natureza penal. Em consequência, embora seja ilícito aplicar a lei posterior quando mais benigna, não o é quando se apresenta com maior severidade, já que a isso se opõe a garantia do artigo 18 da Constituição Nacional". (309).



Acórdão nº-CSRF/ 02-0.361

No campo do direito repressivo tributário latino-americano importa destacar que, nas 3ªs. Jornadas realizadas em São Paulo, em 1962, declarou-se que "as normas sobre o ilícito tributário não devem ser estabelecidas nem aplicadas com efeito retroativo, sem prejuízo da adoção do princípio da lei mais benigna" (310), critério este acolhido pelo M.C.T.A.L., ao dispor, em seu artigo 69. "As normas tributárias punitivas somente vigorarão para o futuro. Não obstante, terão efeito retroativas que suprimam infrações, estabeleçam sanções mais benignas ou prazos de prescrição mais reduzidos". Os Códigos Tributários da Bolívia (artigo 66), do Peru (artigo 150), e todos aqueles que acompanham as diretrizes do Modelo, solucionam o assunto de forma equivalente."

Por tais razões, dou provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 1991

  
ROBERTO BARBOZA DE CASTRO 