



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

Sessão : 12 de maio de 1998

Recurso : 96.963

Recorrente : COBRADIS - CIA. BRASILEIRA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO

Recorrida : DRF em São Paulo - Sul - SP

IPI – INTELIGÊNCIA DO ART. 368 DO RIPI/82 – O julgamento de processos fiscais decorrentes de autos de infração lavrados contra adquirentes ou depositários de produtos, por inobservância das prescrições estabelecidas no art. 173 e seus parágrafos do RIPI/82, não se subordinam ao prévio julgamento do processo instaurado, ou mesmo a ser instaurado, contra o industrial ou remetente dos produtos adquiridos, por constituírem processos autônomos e independentes, inclusive para efeito da aplicação das penalidades previstas no art. 368, do citado regulamento, pelas infrações cometidas. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COBRADIS - CIA. BRASILEIRA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Daniel Corrêa Homem de Carvalho (Relator), Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, Mauro Wasilewski e Sebastião Borges Taquary. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Francisco Sérgio Nalini.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1998


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Francisco Sérgio Nalini
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Elvira Gomes dos Santos.

Eaal/cf/gb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95

Acórdão : 203-04.437

Recurso : 96.963

Recorrente : COBRADIS - CIA. BRASILEIRA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PETRÓLEO

RELATÓRIO

relatório da CONSELHEIRA-RELATORA MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA:

“Contra a empresa acima identificada foi lavrado Auto de Infração (fls.35/36), em decorrência de ação fiscal relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, infração esta caracterizada pelo fato de a autuada haver adquirido da PETROBRÁS S/A o produto “hexano”, através de notas fiscais sem lançamento do imposto devido e não observância das determinações contidas no art.173, §§, do RIPI/82.

Considera a fiscalização estar a empresa sujeita às mesmas penas devidas ao industrial remetente, nos precisos termos do art.368 do precitado dispositivo legal.

Ressalta a autoridade fiscal ser devedora a autuada em exame, somente de valor correspondente à multa, vez que os valores do IPI e seus acréscimos constam de autuação sofrida pelo industrial emitente das notas fiscais em questão.

O crédito tributário apurado totalizou UFIR 22.346,90 (vinte e dois mil, trezentos e quarenta e seis UFIR e noventa centésimos), abrangendo o período fiscalizado de fevereiro de 1987 até a segunda quinzena de setembro de 1990.

Defendendo-se, a empresa interpôs no prazo regulamentar a peça de fls. 38/40, onde em síntese argumenta que:

a) entende deva ser estabelecida uma nítida distinção entre a história tributária do “hexano”: antes e depois da Constituição de 1988;

b) antes da edição do texto constitucional em vigor, mercê do Decreto nº 1.785/80 e Lei nº 7.454/85, atos declaratórios da Receita Federal, e portarias do



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

antigo CNP, e “hexano” era tido e havido como combustível e lubrificante e como tal sujeito ao Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis-IULC, de competência da União;

c) com tal entendimento, e em nome de princípio da coerência, não podem os órgãos competentes mudar de idéia repentinamente, o que configura no mínimo, desrespeito a si próprios;

d) a tributação do “hexano” pelo IPI está expressamente vedada pela Carta Magna de 1988, art.155, § 3º; e

e) em face da evidente clareza da legislação citada, inaceitável a posição da repartição fiscal, pois dispositivos contidos em regulamentos ou tabelas, sujeitam-se à imposição da Lei Maior.

A informação Fiscal de fls. 42, constatando ter a empresa cabal conhecimento da tributação do IPI no produto questionado, levando-se em conta a TIPI/88, onde o referido produto mereceu o Código Classificatório nº 27.10.00.99.03, opina pela integral manutenção do feito fiscal.

O julgador monocrático, através da Decisão nº 1.471/93 (fls. 47/48), indeferiu a impugnação protocolada, resumindo seu entendimento na ementa a seguir exposta:

“EMENTA-IPI O produto HEXANO estava no campo de incidência do IPI, de acordo com o Parecer Normativo CST 282/70, e porque figurava na TIPI como produto tributado à alíquota “ad valorem” de 8%.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”

A empresa irredignada, recorre a este Colegiado Administrativo (fls. 49/56), mediante procurador habilitado (fls. 59) aduzindo em sua defesa, as seguintes razões em resumo:

a) preliminarmente, considera nula a decisão recorrida, vez que acha que o produto “hexano”, não pode e não deve ser tributado, por expressa vedação constitucional;

b) argumenta que a Constituição revogada em seu art. 21, VIII, estabelecia a incidência do imposto sobre lubrificantes e combustíveis, sendo que



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

a jurisprudência predominante na esfera jurídica considera o solvente derivado do petróleo como sujeito ao imposto único;

c) registra que o produto “hexano”, é solvente asfáltico conforme portarias de órgãos competentes;

d) há de se reconhecer que, sobre a operação envolvendo o “hexano” adquirido da PETROBRÁS, pela Recorrente, o recebimento do produto sem o lançamento do IPI deveu-se ao fato de que, sobre o dito produto, incidia com exclusividade, o Imposto Único;

e) tendo notificado em 07.05.86, a Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS, nos termos do art.173, § 3º, do Decreto 87.981/82, sobre as irregularidades das faturas, visto que a Administração Tributária entendia ser o “hexano” comercial sujeito à incidência do IPI, nos termos da TIPI, a resposta obtida, conforme documentação anexada, e de acordo com o Parecer-CST/SIPE nº 2.067, é textual quando afirma que o “hexano” comercial integra o campo de incidência do IULC, estando enquadrado na norma CNP-11, aprovada pela Resolução 5-66, de 15.03.66 do CNP; e

f) no mesmo sentido, em resposta à consulta formulada pelo PETROBRÁS S/A à Receita Federal, a resposta do órgão foi no sentido de ser o “hexano” tributado de acordo com as normas relativas ao Imposto Único, enquadrando-se nas especificações contidas na norma CNP-11.

Termina por justificar seu procedimento fiscal escudado dentro dos limites, traçados pelo inciso VIII, art. 21 da CF/88; § 3º do art.173 do RIPI/82; pelas Portarias do Conselho Nacional do Petróleo, práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas federais.

Pede pela improcedência do Auto de Infração e conseqüente arquivamento.”

Submetido ao plenário desta Câmara, assim votou a CONSELHEIRA-RELATORA MARIA THEREZA VASCONCELLOS DE ALMEIDA:

“Conforme relatado, depreende-se versar a autuação sobre a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, atingindo o produto “hexano”, período abrangente de fevereiro de 1987 até a segunda quinzena de setembro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

1990, de acordo com demonstrativos anexados ao Auto de Infração, bem como menção no Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

O exposto, segundo a fiscalização, fez com que a autuada COBRADIS Cia. Brasileira Distribuidora de Produtos de Petróleo, ao receber o produto citado sem lançamento do imposto questionado e sem as devidas cautelas estipuladas, infringisse os §§ 3º e 4º do art. 173 do RIPI/82, bem como as disposições expressas no *caput* do instrumento legal referido.

Entretanto, no recurso interposto e ora sob análise, trouxe a interessada documentação pertinente, que considero deva ser examinada pela autoridade fiscal.

Do mesmo modo, também no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, reporta-se a autuante ao emitente das notas fiscais em lide, registrando já ter sido o industrial em questão, objeto de fiscalização.

Assim, submeto à douta opinião dos dignos pares desta 3ª Câmara, o meu entendimento no sentido de que para um perfeito deslinde do litígio fiscal, faz-se mister:

a) manifestação da competente repartição fiscal, sobre os documentos trazidos pela interessada na peça recursal (fls. 57/58), em especial ao Parecer CST/SIPE nº 2.067, de 14.09.79;

b) juntada da decisão definitiva no processo administrativo fiscal a que se sujeitou o emitente fornecedor no caso, a PETROBRÁS S/A.

Opino, pois, pelo retorno dos autos à repartição de origem, para cumprimento da diligência supracitada, após o que, voltem-me os autos, conclusos.”

Os autos retornaram de diligência com a Informação Fiscal de fls. 109, em que foi apurada a existência de auto de infração contra o CGC nº 33.000.167/0143-23 da PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS, devido ao não lançamento e conseqüente não recolhimento do IPI quando da venda do “hexano comercial”, produto de sua industrialização, no período de MAR/89 a SET/90 (fls. 91/92), enquanto que não foi encontrado auto de infração de IPI contra o CGC nº 34.274.233/0080-06.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

A empresa admitiu a exigência, recolheu o valor do principal acrescido de correção monetária, e impugnou a exigência da multa punitiva e dos juros de mora, não obtendo êxito.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO

Bastante rico é o debate no âmbito deste Conselho acerca do alcance da norma do artigo 173 do RIPI/82. Tal artigo pretende obrigar os adquirentes de mercadorias de estabelecimentos industriais a verificarem da regularidade das operações, tornando co-responsáveis pela aplicação das prescrições constantes do RIPI para que, ao serem detectadas irregularidades, as mesmas sejam informadas ao estabelecimento remetente, ficando, assim, desobrigadas de responsabilidade perante o Fisco.

Assim reza o artigo 368 do RIPI:

“Art. 368. A inobservância das prescrições do artigo 173 e §§ 1º, 3º e 4º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas **penas cominadas** ao industrial ou remetente, pela **falta apurada**.”(grifo nosso)

A correta interpretação do artigo 368 do RIPI, embora de seu texto conste o termo “penas cominadas”, é a que agasalha a predominância do conceito de “falta apurada”.

Embora haja evidente impropriedade conceitual, a melhor interpretação do disposto nesse artigo leva o hermenêuta a concluir que o legislador quis referir-se a “pena aplicada”. Não só tal interpretação contempla os fins da norma, ressaltado seu aspecto teleológico, como também acata regra que determina que se busque a abordagem mais favorável ao contribuinte (*in dubio pro contribuinte*).

Nesse ponto, comungo com a lição de Carlos Maximiliano, em *Hermenêutica e Aplicação do Direito* (Ed. Forense, 12 edição, que reza:

“Não atende somente à letra da lei, nem se deixa dominar pela preocupação de restringir; resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transparente objetivo seja atingido. O escopo, a razão da lei, a causa, os valores jurídico-sociais (*ratio legis*, dos romanos; *Wertuteil*, dos tedescos) influem mais do que a linguagem, infiel transmissora de idéias.

Experimenta, em suma, o intérprete os vários processos de Hermenêutica; abstém-se de exigir mais do que a norma



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

reclama; porém, extrai, para ser cumprido, tudo, absolutamente tudo o que na mesma se contém. Se depois desse esforço ainda persiste a dúvida, aplica afinal a parêmia, resolve contra o fisco e a favor do contribuinte”.

Como bem preceitua Wilhelm Hartz, em “Interpretação da Lei Tributária-Conteúdo e Limites do Critério Econômico”(tradução: Brandão Machado; Ed Resenha Tributária 1993):

“Como se apura o que realmente quis o legislador? Não de modo diverso de como se investiga na vida do direito em geral, a vontade real do declarante. Parte-se da expressão literal e presume-se que as palavras tenham o sentido usual e que o declarante tenha vinculado às palavras os conceitos que comumente a elas estão ligados. Isso, porém, é apenas uma presunção. A expressão literal e a vontade íntima estão dissociadas. O que parece estar dito na expressão literal não reproduz a vontade real. Se a expressão literal e a vontade íntima estão dissociadas, então decisiva é, em princípio, a vontade íntima. Assim, é apenas natural como regra geral não declarar como definitiva a expressão literal de uma lei. Uma lei, em certas circunstâncias, deve ser interpretada contra sua expressão literal, se numa razoável apreciação segundo o contexto, a expressão literal não reproduz a vontade do legislador.”

No caso, a punição ao adquirente requer a comprovação da punição ao remetente. Essa, inclusive, é a posição da Câmara Superior em recente aresto.

Daí porque a pertinência do pedido de diligência requerido pela Relatora que me antecedeu.

Como ficou comprovado pela diligência, no que se refere à PETROBRÁS S.A., CGC nº 33.000.167/0143-23, por já ter sido instaurado auto de infração, devido ao não lançamento e não recolhimento do IPI quando da venda do “hexano comercial”, no período de MAR/89 a SET/90, em que a empresa recolheu o valor do principal mais correção, e impugnou a exigência da multa punitiva e dos juros de mora, não obtendo êxito, entendo não deva ser dado provimento ao recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

Ainda segundo a diligência, quanto à PETROBRÁS S.A., CGC nº 34.274.233/0080-06, não consta que tenha havido qualquer procedimento administrativo quanto ao procedimento discriminado neste processo.

Assim sendo, voto no sentido de que, no que se refere às remessas provenientes de PETROBRÁS S.A., CGC nº 33.000.167/0143-23, por já ter sido instaurado auto de infração, devido ao não lançamento e não recolhimento do IPI quando da venda do “hexano comercial”, no período de MAR/89 a SET/90, em que a empresa recolheu o valor do principal mais correção, e impugnou a exigência da multa punitiva e dos juros de mora, não obtendo êxito, deva ser mantida a exigência.

Quanto às remessas provenientes da PETROBRÁS S.A., CGC nº 34.274.233/0080-06, por não constar qualquer procedimento administrativo contra o remetente, dou provimento ao presente recurso.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1998

DANIEL CORRÊA HOMEM DE CARVALHO



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

**VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO SÉRGIO NALINI
RELATOR-DESIGNADO**

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele tomo conhecimento.

Em recente Acórdão da lavra do eminente Presidente desta Casa, Conselheiro-Relator Otacílio Dantas Cartaxo, que ganhou o nº 203-03.214, muito foi exposto sobre a matéria em questão no seu voto condutor.

Por entendê-lo perfeito no âmago da lide, adoto-o, transcrevo-o e leio-o aos Senhores Conselheiros, na parte pertinente à lide:

**“TERCEIRA PRELIMINAR: DA INTERPRETAÇÃO DO ART.
368 DO RIPI/82**

Argüi, ainda, a recorrente “que não pode ser compelida ao pagamento da multa prevista no art. 173 do RIPI/82, por erro de classificação fiscal feita pelo fornecedor”, porquanto o art. 368 do citado regulamento “prevê a anterioridade, ou seja, deve haver penalidade prévia ao industrial ou remetente, sendo essa condição *sine qua non* para a autuação do adquirente”. E aduz, ademais, “se assim não fosse, a norma tributária traria os vocábulos comináveis, aplicáveis, cabíveis, passíveis, etc., de serem aplicados àquele e não como consta. Invoca em seu favor os Acórdãos nºs 202-06.245 e 202-06.528.

Na verdade, a interpretação ao art. 368 do RIPI/82 deu margem a grande dissensão jurisprudencial no âmbito deste Colegiado:

Reza o controvertido artigo:

“Art. 368 A inobservância das prescrições do artigo 173 e §§ 1º, 3º e 4º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.”

A interpretação explicitada pela recorrente se fundamenta no Acórdão nº 202-06.245, de 08.12.93, do ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, que tem o seguinte teor:

“Preliminarmente.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

Entendo que o julgamento do presente litígio, mesmo na instância monocrática, depende de prévio e definitivo julgamento do feito porventura instaurado contra o fabricante e remetente do produto, cuja apontada errônea classificação constitui objeto do litígio em causa.

Com efeito.

A ora recorrente é acusada de haver infringido o disposto no art. 173, com proposta de aplicação da multa prevista no art. 368, tudo do RIPI/82.

Isso, na parte em que o referido art. 173 obriga os adquirentes de produtos nas condições ali descritas a comunicar as eventuais irregularidades havidas com o produto recebido ou com os documentos que os acompanharem.

No caso dos autos, a recorrente adquiriu produtos cosméticos de Hafa Industrial Ltda., entre outros, creme de Handermína ou Glicostearato de amônia e condicionadores diversos para cabelos, classificados nas notas fiscais emitidas pelo fabricante - Hafa Industrial - com insuficiência ou falta de lançamento do IPI, em virtude de apontada errônea classificação fiscal na tabela do mesmo imposto (TIPI).

Não tendo sido comunicada à repartição, pelo adquirente do produto, ora recorrente, essa apontada irregularidade, decorrente das notas fiscais emitidas pelo fabricante dos produtos em questão, foi a recorrente e adquirente dos mesmos considerada incurso na penalidade prevista no art. 368 do já citado RIPI, que sujeita os adquirentes dos produtos nas citadas condições.

“às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada”.

Conforme já protestara a recorrente, na sua impugnação, em preliminar, argüi a mesma:

“A impossibilidade jurídica da constituição do presente crédito tributário por responsabilidade concorrente ou acessória, sem que antes defina a responsabilidade principal que se tornou litigiosa, tanto no âmbito do Contencioso Administrativo Fiscal quanto no Judiciário,



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

conforme se faz prova das defesas apresentadas pela FABRICANTE/VENDEDORA, Hafa Industrial Ltda., que ora são anexados e passam a fazer parte integrante da presente Impugnação” (destaques do Impugnante).

Desde logo, verifica-se, no entender do relator, que a aplicação da penalidade ao adquirente fica claramente subordinada à sua precedente e definitiva aplicação “ao industrial ou remetente”.

Primeiro, em face do próprio texto legal, ao mandar aplicar ao adquirente as mesmas penas “cominadas”, ou seja, que já tenham sido aplicadas (daí o emprego do passado).

Isso quer dizer que a apenação do adquirente fica dependendo da precedente verificação da falta cometida pelo remetente e da definitiva confirmação da mesma.

O entendimento da autuação fiscal e da decisão recorrida, só seriam aceitáveis na hipótese de ser o adquirente passível das mesmas penas “comináveis, aplicáveis ou passíveis” de serem aplicadas ou ao industrial, ou ao remetente.

Reitere-se que o emprego do verbo cominar (impor pena, castigo, etc.), no particípio passado (“cominado”) significa uma pena já imposta, já aplicada, que já ocorreu, ao contrário de “cominável”, que significa passível de ser cominada ou aplicada.

Veja-se, por exemplo, o caso dos autos, que o fabricante e remetente dos produtos - diga-se que de classificação altamente complexa, como fazem certo os inúmeros laudos técnicos anexados - continua em litígio, nas diferentes esferas, em prol da classificação que adotou, contestada pela fiscalização. enquanto que o adquirente está prestes a ser julgado em definitivo por esta Câmara.

Digamos que lhe seja adverso, agora, o resultado, confirmada a classificação pretendida pelo Fisco.

E que, num julgamento futuro, que fatalmente ocorrerá, seja o fabricante remetente vitorioso.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

Isso resultará, por certo, na apenação do ora recorrente, por irregularidade que afinal vem a ser julgada inexistente.

Por fim, não é possível confirmar, agora, a pena imposta ao recorrente, pela decisão recorrida, simplesmente porque se ignora se foi esta mesma pena cominada ao industrial ou remetente, como quer o art. 368, cuja aplicação se pretende.

Por essas razões, voto, em preliminar ao mérito, pela nulidade da decisão recorrida, por falta do pressuposto legal necessário ao julgamento do feito, que é precedente decisão quanto ao industrial remetente.”

Da leitura integral do texto do voto condutor, verifica-se que o núcleo argumentativo reside na interpretação dada a expressão penas cominadas que, segundo o ilustre Conselheiro-Relator, deve ser entendida como pena já aplicada, pois:

a) o verbo cominar, que significa impor pena, castigo, etc., foi empregado no particípio passado (cominado);

b) o entendimento exposto pela fiscalização e pela decisão recorrida só seria aceitável se no texto legal constassem as expressões “penas comináveis, aplicáveis ou passíveis” de aplicação;

c) pena cominada significa “... pena já imposta, já aplicada, que já ocorreu, ao contrário de “cominável”, que significa passível de ser cominada ou aplicada”.

Em função da interpretação acima, o voto conclui que o adquirente só pode ser apenado após a condenação do industrial ou remetente da mercadoria, inclusive porque a lei se refere “às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada.”.

Em razão disso, as Câmaras deste Colegiado tem decidido pela nulidade das decisões recorridas ou pelo sobrestamento do julgamento até a decisão do processo instaurado contra o industrial ou remetente autor da infração praticada, ou seja, classificação fiscal incorreta.

Do exposto, se depreende que o art. 368 do RIPI/82 foi submetido ao método gramatical de interpretação que impõe, devido a sua própria natureza,



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

certas limitações que precisam ser supridas pela aplicação de outros métodos interpretativos.

Em primeiro lugar, convém assinalar que, na expressão do texto legal - às mesmas penas cominadas -, a palavra cominadas não foi empregada como particípio passado do verbo cominar, mas como adjetivo derivado do particípio passado do citado verbo, como ensinam os melhores gramáticos, vejamos:

“CONCEITO DE VERBO

O verbo expressa um fato, um acontecimento: o que se passa com os seres, ou em torno dos seres.

É a parte da oração mais rica em variações de forma ou acidentes gramaticais.

Estes acidentes gramaticais fazem que ele mude de forma para exprimir cinco idéias:

modo, tempo, número, pessoa e voz.

O MODO caracteriza as diversas maneiras sob as quais a pessoa que fala encara a significação contida no verbo; distinguem-se três modos: *indicativo, subjuntivo e imperativo.*

Ao lado destas três, outras formas há, às quais têm os gramáticos vacilado em chamar *modos: infinitivo, o particípio e o gerúndio.* Realmente, sem embargo de sua aparência de verbo, tais formas não possuem *função* exclusivamente verbal.

O *infinitivo* é antes um *substantivo*: como este, pode ser sujeito ou complemento de um verbo, e, até, vir precedido de artigo.

O *particípio* tem valor e forma de *adjetivo*: modifica substantivos com os quais concorda em gênero e número; apresenta o feminino em -- a, e o plural em -- s.

O *gerúndio* equipara-se ao *advérbio*, pelas várias circunstâncias de lugar, tempo, modo, condição, etc., que exprime.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

A gramática clássica as denominava *formas infinitas*, em contraste com as do indicativo, subjuntivo e imperativo, chamadas *formas finitas*. Autores modernos intitularam-nas *formas nominais do verbo*, ou, mais expressivamente, **VERBÓIDES.***” (Rocha Lima, *in Gramática Normativa da Língua Portuguesa*, José Olympio Editora, 32a. Edição, pág. 122).

Por outro lado, a definição meramente gramatical ou sinonímica do substantivo cominação e do seu respectivo verbo, não é suficiente para proporcionar a justa interpretação da expressão penas cominadas, porquanto a cominação das penas possui um conceito técnico-jurídico assente, formulado e desenvolvido pela doutrina no âmbito do Direito Penal, por notáveis juristas.

Aliás, o Código Penal Brasileiro incorpora o conceito de cominação das penas em seu artigo primeiro, *in verbis*:

“Art. 1º. Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.”

E a atual Constituição Federal incorpora, em seu Título II, Capítulo I, que trata dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, no seu artigo 5º, inciso XXXIX, os dois princípios anunciados no acima citado artigo 1º do Código Penal.

Convém acrescentar que a matéria está, em seu inteiro teor, disciplinada no Capítulo , do Código Penal, intitulado “Da Cominação das Penas”.

Ensina o mestre ANIBAL BRUNO, em seus clássicos Comentários ao Código Penal, que:

“Cominação de pena

A pena é fixada na norma penal pelo legislador, vindo em seguida à descrição da figura típica, como a consequência jurídica específica da sua realização e a mais grave que o sistema de Direito pode impor para assegurar a observância dos seus imperativos.

Essa fixação da pena na lei, em cada caso, com os seus limites de um máximo e um mínimo, constitui o momento da cominação, momento legislativo, em que se inicia o destino da medida penal.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

No seu sentido estrito de norma incriminadora, a norma penal compreende o preceito e a sanção. O preceito está implícito na definição do crime, na qual o legislador enumera os elementos que constituem o tipo legal e que devem realizar-se em todos os seus termos na ação praticada pelo agente, para que essa venha a ser punível. A essa enunciação do tipo vem juntar-se, como acabamos de ver, a sanção punitiva, que reforça a seriedade do preceito nêle contido e impõe pela sua força compulsiva a sua observância.

Uma vez cominada, a pena começa a exercer a sua função de prevenção geral contra o crime. Prevenção pela intimidação, isto é, pela coação psicológica resultante da ameaça da pena contida na lei, a que FEUERBACH atribuía posição particular na luta contra a criminalidade.

Também na cominação da pena cumpre-se a ação educativa, social-jurídica do Direito Penal.” (In Comentários ao Código Penal, Editora Forense, 1a. Edição, pág. 89/90).

Também, NEY MOURA TELES, em seu recente Tratado de Direito Penal, in forma:

“A individualização da pena se faz em três etapas: cominação, aplicação e execução.”

Ao tratar da cominação das penas, assim discorre sobre o tema:

“... A tarefa incumbe ao legislador, que, ao definir os vários comportamentos humanos que considera crime - cumprindo, assim, o princípio da legalidade - estabelece, para cada um, uma pena, em qualidade e em quantidade. Esta é a fase da cominação das penas”. (in Direito Penal, Parte Geral I, Volume I, LED Editora de Direito, 1a. Edição, pág. 79).

Também, o ilustre Professor ROBERTO LYRA, ao tratar da cominação das penas, doutrina:

“O Código adota, na cominação, a indeterminação relativa e, quanto à aplicação, consagra, em princípio, a determinação absoluta, pois o livramento condicional constitui fase da execução.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

A cominação é absolutamente determinada, quando a lei fixa a natureza e a medida da pena, limitando-se o juiz a aplicá-la à hipótese; é relativamente determinada, quando a lei fixa ou alterna a qualidade e estabelece o máximo e o mínimo, em cujos limites o juiz faz a concretização; é absolutamente indeterminada, quando a lei declara punível um fato, mas confia ao juiz a fixação e a aplicação da pena, sem indicar espécie e quantidade.” (In Comentários ao Código Penal, Editora Revista Forense, 1a. Edição, pág. 154)

Ainda, no campo da doutrina os tributaristas Paulo José da Costa JR. e Zelmo Denari no livro intitulado *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, acompanham os ensinamentos dos renomados penalistas, *in verbis*:

“De fato, a lei que define a infração e comina a respectiva sanção deve ser anterior ao fato ou conduta que se quer punir. A exigência da lex previa faz coro com o princípio insculpido no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal, ao enunciar que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, de inteira aplicação às sanções da ordem jurídica tributária.” (grifo nosso).

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em dezenas de acórdãos, reflete a doutrina, a título de exemplo, transcrevo a ementa do Acórdão nº 55.283, de 07.06.77:

“EMENTA:

HABEAS CORPUS - PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PENAL - RÉU ABSOLVIDO EM 1a. INSTÂNCIA E CONDENADO NA INSTÂNCIA SUPERIOR - SÚMULA N. 146. A PRESCRIÇÃO DA AÇÃO PENAL, NO CASO DE RÉU ABSOLVIDO EM 1a. INSTÂNCIA, REGULA-SE PELA **PENA CONCRETIZADA**, NO ACÓRDÃO CONDENATÓRIO E NÃO PELO MÁXIMO DA **PENA COMINADA** IN ABSTRATO AO DELITO. HABEAS CORPUS DEFERIDO.

Do exposto, se verifica que o tema - cominação das penas - mereceu, por parte dos penalistas, uma atenção especial e, em torno dele, desenvolveu-se um intenso labor que resultou numa construção doutrinária de alto valor científico.

Acredito, pois, que, agora, temos subsídios suficientes para encetar uma correta interpretação ao art. 368 do RIPI/82.



Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

O processo de apenação, conforme ensina a doutrina, cristalizado na lei positiva, se desenvolve da seguinte forma: cominação, aplicação e execução.

A cominação, como etapa primeira, regida pelo princípio da legalidade e da anterioridade, é tarefa legislativa, e, portanto, integrada à norma penal que se divide em preceito e sanção. No preceito está descrito o comportamento infracional e na sanção pena cominada.

Portanto, a cominação da pena *in abstracto* está contida na norma, seja ela de caráter penal ou tributário. Quando se fala em penas cominadas na verdade, o legislador se refere a penas previstas, ou seja, na lei, e não a penas aplicadas. Não se pode aplicar pena que não esteja cominada na lei, isto é, que não esteja previamente fixada em lei. Pena cominada e pena aplicada ou concretizada ou ainda individualizada são conceitos distintos, e temporalmente um precede ao outro. O processo lógico de apenação se desdobra da seguinte forma: a legislação comina a pena (na lei), a promotoria pública propõe e o juiz aplica. No âmbito do processo administrativo tributário, o desdobramento lógico do processo é o seguinte: o legislador comina a pena (na lei), o fiscal apura a infração e propõe a pena e o julgador, por seu turno, decide sobre a matéria infracional e aplica a pena.

Daí se conclui que pena cominada não pode ser confundida com pena aplicada, pelas razões acima expostas.

É, também, de boa valia, esclarecer que quando o texto legal usa a expressão as MESMAS PENAS, se refere a quantidade e qualidade da pena e remete o assunto e teoria da cominação absoluta ou relativa das penas. Ou pena se aplica, neste caso, ao adquirente igual pena em quantidade e qualidade, cominada na lei ao fabricante ou remetente.

Outrossim, é de bom alvitre elucidar que quando o texto do artigo 368, em discussão, se refere A FALTA APURADA, significa falta apurada pela fiscalização, porquanto, é função específica da fiscalização apurar as faltas e propor a penalidade, assim como é função da autoridade julgadora apreciar a matéria infracional e aplicar a penalidade, se for o caso.

Diante disso, a interpretação dada a matéria pelo acórdão nº 202-06.245, secundado pelo acórdão nº 202-06528, merecer ser revista. De sorte



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.024846/92-95
Acórdão : 203-04.437

que rejeito a preliminar suscitada pela recorrente ao amparo dos acórdãos acima citados.

Dest'arte se conclui que cada auto de infração lavrado contra o adquirente ou depositário de produtos, por inobservância das prescrições estabelecidas no art. 173 e ,§§ 1º, 3º e 4º, na forma do art. 368 do RIPI/82, constitui processo autônomo sem conexão ou relação de dependência com o processo fiscal decorrente de auto de infração lavrado contra produtor ou fabricante em virtude do cometido de infração nos termos da legislação citada.

Por conseguinte, o julgamento de processo instaurado contra o adquirente ou depositário, prescinde do prévio julgamento do processo lavrado contra o industrial ou remetente, devendo os respectivos processo serem julgados de *per si*, de forma autônoma e independente."

No mérito, verifico que o voto ora vencido já abordou, com propriedade, que, quanto à isenção de tributos, a regra que excluía a aplicabilidade de penalidades fiscais à PETROBRÁS (artigo 1º da Lei nº 4.287/63) perdeu vigência com a introdução da nova Constituição Federal, por incompatível com a norma constante de seu artigo 173, § 2º.

Nestes termos, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1998


FRANCISCO SÉRGIO NALINI