



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10920/000.540/86-18

Sessão de 20 de setembro de 1991

ACORDÃO Nº CSRF/02-0.341

Recurso nº: RP/201-0.283

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

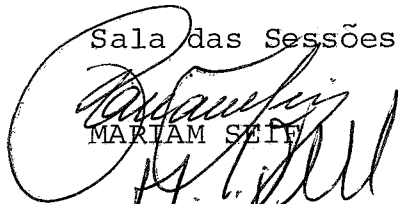
SUJEITO PASSIVO: ICB - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.

IPI - PENALIDADES - ART. 365, inc. II, do RIPI/82. A sanção prevista neste dispositivo é aplicável quando o ato tenha produzido efeitos na área do IPI, devendo a Fiscalização indicar e provar esses efeitos para não cercear o direito de defesa do contribuinte.

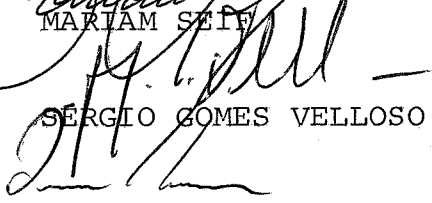
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons. Roberto Barbosa de Castro e Hêlvio Escovedo Barcellos, que votavam pelo provimento do recurso.

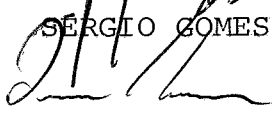
Sala das Sessões (DF), em 20 de setembro de 1991.


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


SÉRGIO GOMES VELLOSO

- RELATOR


IRAN DE LIMA

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SEBASTIÃO BORGES TAQUARY, ITAMAR VIEIRA DA COSTA, LUIZ ANTONIO JACQUES (SUPLENTE CONVOCADO) e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Defendeu o sujeito passivo, seu advogado, Dr. Marcos Jorge Caldas Pe-

Recurso nº RP/201-0.283

Acórdão nº CSRF/02-0.341

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Recorrida : Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Sujeito Passivo: ICB-COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E SERVIÇOS LTDA.

RELATÓRIO

A Colenda 1ª Câmara do Colendo 2º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ao apreciar o Recurso Voluntário nº 79.424, apresentado pelo sujeito passivo acima referenciado, concluiu não estar sujeito às penas do art. 365, inc. II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/82 (RIPI/82), conforme Acórdão nº-201-66.290, o comerciante não contribuinte do IPI, denunciado por haver registrado em seus livros fiscais e comerciais a entrada de mercadorias documentadas com notas fiscais emitidas por firmas, cuja existência de fato, a Fiscalização não logrou com provar, assentando na ementa que

"Os "efeitos fiscais" a que alude a legislação do IPI no art. 365, II, do RIPI/82, diz respeito, exclusivamente, aos efeitos produzidos no âmbito dessa legislação. Não evidenciado nos autos que o registro das notas fiscais produziram efeitos fiscais em relação ao IPI é de ser provido o recurso."

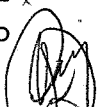
O voto da maioria, que fundamenta essa decisão, foi escrito pelo ilustre Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA e nele se consignou, in verbis:

"Como se observa do relatado, a Recorrente foi penalizada com a multa prevista no art. 365, inciso II, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, que assim dispõe:

"Art. 365 - Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe foi atribuído na Nota Fiscal, respectivamente:

I -

II- os que emitirem, fora dos casos previstos neste Regulamento, Nota Fiscal que não cor-
ponda à saída efetiva do produto nela descrito



do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa Nota Fiscal para qualquer efeito, haja ou não destaque do imposto, e ainda que a Nota se refira a produto isento."

Na hipótese, a Recorrente é acusada de haver recebido, utilizado e registrado, em proveito próprio, as Notas Fiscais dadas como emitidas pelas firmas elencadas na denúncia fiscal.

É, portanto, matéria bastante conhecida deste Colegiado.

Da norma legal transcrita, são pressupostos para a tipificação da infração descrita na sua parte final, que:

a) os produtos descritos nas notas fiscais, recebidas ou registradas, sejam produtos industrializados e não correspondam a uma efetiva saída do estabelecimento emitente;

b) o recebimento, utilização e ou registro dessas notas fiscais hajam produzido qualquer efeito em proveito próprio ou de terceiros.

Assim, se não for observado qualquer um dos pressupostos indicados não se dará a tipificação da infração fiscal focalizada.

Este Colegiado, em diversas decisões firmou o entendimento, algumas, conforme a sua composição, à unanimidade, de que o efeito, a que alude a norma legal, diz respeito a efeito fiscal na área da legislação do IPI. Vale dizer, se a utilização dessas notas fiscais não surtiu qualquer efeito na área do IPI, não se tipifica a hipótese apenada, ainda que as mercadorias descritas naquelas notas fiscais não correspondam a efetiva saída do estabelecimento emitente.

Pedimos, mais uma vez, venia, para transcrever a fundamentação do voto da ilustre Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak no Acórdão nº 201-63.613, assim ementado:

"IPI - Nota Fria - Apenação do recebedor só tem lugar quando se caracteriza o objetivo de produzir efeito na área do IPI".

Recurso provido, ao fundamento verbis:

"No tópico que interessa ao caso presente, observa-se então que a norma apenas o receber, utilizar ou registrar (condição alternativa) a Nota Fria, em proveito próprio ou alheio, para qualquer efeito, havendo ou não destaque do imposto, e ainda que o produto seja isento.

Querem alguns que o conteúdo da norma seja aquele que ela teria se lhe fosse retirada a expressão para qualquer efeito.

Assim, bastaria que o estabelecimento recebesse ou registrasse a nota para que coubesse a apenação. 

A meu ver, entretanto, e como a lei não contém palavras inúteis, é necessário que exista esse efeito, e que ele seja o objetivo de quem recebe ou registra a nota.

Assim, se o recebimento do registro não visa surtir qualquer efeito, não se tipifica a hipótese apenada.

Mais do que isso, entendo que o efeito a que se refere a norma deve produzir-se na área do IPI.

Isto porque a norma em questão se insere no universo da tributação de produtos industrializados, e visa, pois, à cautela dos correspondentes interesses da Fazenda Nacional.

Veja-se, nesse rumo, que o art. menciona o imposto, sem nominá-lo. E, obviamente, refere-se ao IPI. Não ao ICM ou ao Imposto de Renda.

A norma, ademais, ressalta que a pena caberá mesmo que a Nota se refira a produto isento do IPI.

Nisso, se de um lado caracteriza a aplicabilidade da pena mesmo quando a obrigação principal não está envolvida, de outro lado evidencia que a regra só alcança a área de incidência do IPI. Senão, a expressão seria ainda que a Nota se refira a produto não tributado.

.....
Entendo, portanto, que a norma coerente com o texto em que está inserida, no qual não se encontra qualquer regra desvinculada da tributação de produtos industrializados e da cautela dos correspondentes interesses da Fazenda Nacional, só alcança os casos em que objetivou algum efeito na área do IPI.

Corroborava esse entendimento o fato de que outra norma, contida em outro diploma legal, que dispõe sobre efeitos na área do Imposto de Renda, estabelece pena para a mesma hipótese de recebimento ou registro de Nota Fria. Assim também, na área do ICM.

Por consequência, nem só da coerência intrínseca da legislação do IPI, mas também do estudo integrado da legislação tributária como um todo, conclui-se pela abrangência limitada da norma do art. 365, II, do RIPI".

No caso em exame, resta demonstrado que a Recorrente, com o registro das ditas notas fiscais, não se utilizou de créditos do IPI referentes às aquisições das mercadorias referidas. Por outro lado, os efeitos vistos pela informação fiscal de fls. ao meu ver, não caracteriza a ocorrência do requerido efeito fiscal na área do IPI. Não vejo, portanto identificado nos autos qualquer efeito fiscal na área do IPI com o recebimento e registro dessas notas fiscais, nem foi identificado o proveito próprio ou alheio.

São estas as razões que me levam a dar provimento ao recurso." *(Assinatura)*

Acórdão nº-CSRF/02-0.341

Discordando dessa decisão, apelou a Fazenda Nacional , através de seu Procurador junto àquele Colegiado, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais dizendo que:

"Na espécie sub judice não se trata daquele que emitiu a Nota Fiscal mas sim daquele que a recebeu. Segundo o entendimento da maioria do Colegiado, o simples recebimento da Nota Fiscal que não corresponde à saída efetiva das mercadorias não é ainda suficiente para caracterizar a infração. Exigem os ilustres membros do Colegiado que o efeito de que trata a norma legal seja produzido, única e exclusivamente na área do IPI.

Ora, é cânone da Hermenêutica Jurídica, que onde a lei não distingue, não lícito ao intérprete distinguir. O que a lei diz, exige mesmo, é que haja o recebimento da Nota Fiscal inidônea. E recebida esta, firma-se uma presunção juris et de jure de que se destina a acobertar operações ilícitas. Afronta ao senso comum, que é justamente um dos fundamentos do Direito, que alguém receba um documento inidôneo sem que seja tirar proveito, e de forma ilícita.

Não tem qualquer sentido, assim, imaginar que o efeito a que se refere o diploma legal é restrito à área do IPI. O art. 365, II, do RIPI citado é claro ao dispor que a penalidade se aplica a todos aqueles que emitirem, utilizarem, receberem ou registrarem Nota Fiscal que não corresponda a uma saída efetiva de mercadoria para qualquer efeito. Eis a tipicidade da infração e bem delineada. Não há que se cogitar de restrições onde elas não existem.

Além do mais existe interdependência entre os diversos tributos, tanto que, na apuração de falta de lançamento ou de pagamento num deles constata-se que o Fisco foi igualmente lesado quanto a outro tributo. No caso do IPI, constitui notável exemplo a omissão de receita no Imposto sobre a Renda que implica também, e muitas vezes, na sonegação do IPI devido.

O Colegiado entende, na verdade, é que, onde o legislador disse "para qualquer efeito" deve-se entender que tenha dito "para qualquer efeito na área do IPI". Ora, essa tese, posto que continuamente aceita, é inaceitável. Se assim fosse, então, obedecendo a critérios externos ao sistema jurídico, qualquer das normas legais de regência ou regulamentares, como no caso; seriam ampliadas com essa restrição ou com outra qualquer, violando as normas gerais de Direito Tributário.

O ilícito tributário haverá de ser apenado onde quer que se detectou a sua ocorrência e não por áreas, como decidiu a maioria dos integrantes do Colegiado. A tese esposada pelo Colegiado somente será verdadeira se for possível demonstrar que o sujeito passivo recebe Notas Fiscais sem a devida cobertura para nada. Al-

Algum efeito, informado pela ilicitude naturalmente, será produzido com tais Notas Fiscais, e obviamente na área tributária. Isso não pode ser desconhecido em momento algum, não há mesmo qualquer dúvida que possa ser levantada quanto à utilização das Notas para efeitos ilícitos, vale dizer, lesivos ao Fisco."

Em contra-razões, a atuada sustenta a legalidade da decisão recorrida.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/02-0.341

V O T O

Conselheiro SÉRGIO GOMES VELLOSO, Relator

No caso destes autos, o sujeito passivo tem entre as suas atividades a de comerciar a varejo produtos estrangeiros adquiridos no mercado interno.

Tendo ele adquirido no mercado interno de revendedor produtos estrangeiros com nota fiscal que atendia a todos os requisitos formais exigidos pela legislação comercial e fiscal (federal e estadual), registrou ele essas aquisições para o devido controle, nos livros para tal fim estabelecidos por aquelas normas, arquivou em pasta própria as notas fiscais de compra (por onde o Fisco apurou a quantidade e o valor da mercadoria) e quando tinha procedido à comercialização desses produtos, no todo ou em parte, foi visitado pela Fiscalização.

Embora a mercadoria adquirida estivesse corretamente descrita na nota fiscal e registrada nos livros comerciais e fiscais, em razão de o Fisco ter concluído que a mercadoria descrita nas notas fiscais não saiu do estabelecimento emitente dessas notas-fiscais, exigiu do sujeito passivo multa igual ao valor (100% da mercadoria) comercial dos produtos ou ao que lhe foi atribuído na nota fiscal, invocando o declarado no art. 365, inciso II, do RIPI/82, baixado com o Decreto nº 87.981/82.

Ora, da norma invocada (art. 365, II, do RIPI/82) ressalta que dois são os pressupostos a serem observados cumulativamente na definição da tipificação do ilícito fiscal nela previsto.

1º) - utilizar, receber ou registrar a nota-fiscal



Acórdão nº-CSRF/02-0.341

(em que o produto nela descrito não corresponda a uma efetiva saída do estabelecimento emitente) em proveito próprio ou alheio; 2º) fazê-lo de modo a produzir qualquer efeito.

A lei exige um proveito, próprio ou alheio, no ato de utilizar, receber ou registrar a Nota-Fiscal, fato esse não demonstrado, nem mesmo afirmado, nos autos.

A lei, por outro lado, não define a natureza do efeito: admite "qualquer" um. Mas a interpretação sistemática obriga a entender-se que o efeito deve ser de natureza fiscal, e naturalmente não se refere ao ICM, nem ao imposto de renda ou a qualquer outro imposto, se não ao próprio IPI. A lei nº 4.502/64, salvo expressa a inequívoca disposição em contrário, é de IPI e somente de IPI cogita.

Quando a legislação do imposto de renda determina, por exemplo, que "somente serão admitidas, como despesas de propaganda" tais e tais espécies de despesa, não está proibindo a empresa de ter outras. A interpretação sistemática impõe ao intérprete entender que elas "somente serão admitidas para efeito de imposto de renda" naquelas condições; fora daquelas condições as despesas podem ser feitas sim, mas não poderão ser deduzidas. Pela via da interpretação sistemática, saberá o exegeta que no Regulamento do Imposto de Renda as regras se referem a esse imposto e não a outro, a efeitos tributários e não a efeitos no campo do direito mercantil.

Analogamente, aqui, quando a lei diz "para qualquer efeito", o intérprete deve entender "para qualquer efeito relativo ao IPI"; não deverá o legislador, a cada passo, a cada artigo e a cada inciso, esclarecer que se refere ao IPI - o Intérprete saberá que no Regulamento do IPI, salvo disposição inequívoca em contrário, as normas se referem a esse imposto e não a outro qualquer.



Se esse entendimento é de rigor na interpretação das normas jurídicas em geral, sê-lo-á com mais razão no que concerne às penas. Nelson HUNGRIA chega a afirmar que a parte da lei onde a norma está inserida, e a própria rubrica (título da infração ou do crime, colocado à margem do artigo que o apena), podem ser de relevo para saber qual a extensão da regra (aqui, no caso, para saber a qual imposto se refere a lei quando fala em "quaisquer efeitos").

No caso presente, a órbita de aplicação do RIPI é clara, não havendo dúvida de sua abrangência; seria dar-lhe excessiva extensão entender que o RIPI está a referir-se a efeitos contábeis, mercantis, ou relativos a ICM ou ainda a imposto de renda. Se dúvida houvesse, entretanto, essa haveria de ser dirimida em favor da empresa acusada, pois dentre os caminhos que se abrem ao intérprete, impõe-se em caso de dúvida a interpretação mais favorável.

Nelson HUNGRIA, ao advogar a invocação do princípio in dubio pro reo em matéria de interpretação da lei penal, prelecionava: "... dever guiar-se o intérprete pela conhecida máxima: favorabilia sunt amplianda odiosa sunt restringenda. O que vale dizer: a lei penal deve ser interpretada restritamente quando prejudicial ao réu, e extensivamente no caso contrário", "in rem dubia se justifica ou se impõe a inteligência da lei no sentido mais favorável do réu" (Coment. ao Código Penal V.1, t.I, p.94) (DAMÁSIO DE JESUS, Cit., p. 38).

Portanto, o princípio da interpretação mais favorável ao contribuinte ou ao infrator, em caso de dúvida, não se restringe ao ponto previsto na lei (no CP). Isto é, não se restringe aos casos de dúvida quanto a fatos. Vai ao ponto de interpretar-se mais favoravelmente a própria lei, em caso de dúvida quanto ao sentido dela (quando há mais de uma interpretação razoável). Daí por-



Acórdão nº-CSRF/02-0.341

que, se dúvida alguma houvesse a respeito da latitude dos "efeitos" referidos no Regulamento do IPI (se ele se refere somente ao IPI ou não), essa dúvida se resolveria de modo mais favorável ao acusado.

O CTN, em seu art. 112, manda interpretar de maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato (se lhe é aplicável a pena prevista num dispositivo, ou a prevista noutro, ou em ambos os dispositivos) (inciso I).

Indubitavelmente, se a dúvida acaso existente acerca do alcance da expressão "qualquer efeito" se resolve a favor do acusado, recai-se na mesma conclusão: "qualquer efeito relativo a IPI".

Reforça esse entendimento a circunstância de a norma em apreço (inciso II do art. 365 do RIPI) referir-se a infrações relativas a obrigações acessórias.

De fato, não se refere tal inciso à violação da obrigação de pagar imposto ou multa, senão apenas à da obrigação de não receber notas fiscais de procedência duvidosa, não registrá-las, etc., logo, o conteúdo da infração está fora do campo das infrações à obrigação principal, como definida no art. 113, § 1º, do CTN. Ademais, a toda evidência tal inciso do RIPI contém infrações de natureza administrativa e, portanto, também não contém normas de natureza criminal (e, se por acaso, tivesse tal natureza teriam sido absorvidas pelas definições de conduta fiscal delituosa contidas na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que é posterior à Lei nº 4.502, de 1964, que lhes serviu de matriz). Portanto, é indubitado que o inciso II do art. 365 do RIPI se refere a infrações a obrigações acessórias.

Ora, as obrigações acessórias somente têm sentido

quando estabelecidas "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (CTN, art. 113, § 2º, in fine). Logo, quando o inciso II alude a "quaisquer efeitos" somente pode estar a referir-se a efeitos relativos a tributo. A qual tributo? Não se tratando de norma geral de direito tributário, mas de norma especial relativa ao IPI, evidentemente refere-se a esse imposto. E, não hando indicação de qual o efeito na área do IPI que a suposta infração teria produzido, inexistente concretamente a realização do tipo penal que o inciso II encerra.

Por último, observa-se que seria completamente dispensável a existência da expressão "para qualquer efeito" se fosse correta a interpretação diversa, isto é, de que os efeitos, referidos no inciso II do art. 365 do RIPI, são efeitos presumidos, porque o contribuinte não praticaria a infração se não tivesse ela efeito algum.

Efetivamente, se o inciso II nada dissesse relativamente a efeitos, aí sim, poderia presumir-se a desnecessidade de mostrar a sua existência. Tratar-se-ia de uma infração de me-ra conduta, independente de quaisquer resultados. Mas a lei não se omitiu; expressamente referiu-se à finalidade da infração ("para qualquer efeito"). Nada dissesse e qualquer efeito, ou mesmo a ausência de efeito (pois este poderia até ser presumido), seria indiferente: a infração existiria de qualquer modo. Mas disse e dessa dição legal resulta alguma consequência porque, como é cediço, em princípio, a lei não contém palavras inúteis. Se há duas interpretações possíveis e uma delas dá efeito às palavras, esta interpretação é que deve prevalecer.

Além do mais, se visasse a norma punir uma obrigação acessória não estabeleceria uma sanção tão gravosa (100% do valor da mercadoria).

Em conclusão, com todo o exposto, visei demonstrar que, para punir o comerciante não contribuinte do IPI, com a sanção prevista no art. 365, inciso II, do RIPI/82 (100% do valor da mercadoria) era indispensável que: a) a utilização, o recebimento, ou o registro das notas fiscais questionadas pelo Fisco produzisse efeitos (dado que não é próprio da obrigação fiscal)

Acórdão nº-CSRF/02-0.341

cal punir a mera conduta e, no caso, o próprio texto expressamente exige a produção dos efeitos); b) esses efeitos se dessem na área do IPI, pois, como alegou a Procuradoria da Fazenda Nacional nas suas Razões ao Recurso Especial, trata-se do descumprimento de uma obrigação acessória (não visa punir a falta de recolhimento de tributo e sim vedar a utilização, recebimento, ou o registro de notas fiscais que o Fisco, não tendo localizado o emittente, considera de procedência incerta) e como tal a sanção é prevista pelas legislações cuja arrecadação e fiscalização visam proteger; c) deve o Fisco indicar e provar o efeito na área do IPI (vez que, a quer alega acabe provar), a fim de o contribuinte não venha alegar violado o seu sagrado direito de defesa e o julgador tenha de valer-se de conceitos subjetivos para decidir o litígio.

Nestas condições, entendo não deva ser alterado o entendimento anterior desta Câmara Superior, objeto do Acórdão nº CSRF/02-0.231, de 22.06.87, que teve o aval, entre os Conselheiros da Fazenda, dos Dr. URGEL PEREIRA LOPES (então Presidente da CSRF), HAROLDO BRAGA LOBO (à época Presidente do 2º C.C.) e JOSÉ FAÇANHA MAMEDE (representando o 3º C.C.) e de todos os quatro Vice-Presidente dos mesmos Colegiados, tendo discordado apenas o Dr. ROBERTO BARBOSA DE CASTRO.

Essa decisão fora fundamentada em judiciosas considerações expedidas pela Conselheira SELMA SANTOS SALOMÃO, em inúmeros acórdãos unânimes relatados, inclusive pelo Conselheiro LINO DE AZEVEDO MESQUITA, como visto das transcrições constantes do Relatório.

Assim, nego provimento ao Recurso Especial.

Sala das Sessões em 20 de setembro de 1991.

SÉRGIO GOMES VELLOSO - RELATOR

