



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo N.º 13672/000.025/84-24

AMB

Sessão de 09 de junho de 19 86

ACORDÃO N.º CSRF 02-0.213

Recurso n.º RP/201-0.205

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo: IRMÃOS COSTA LTDA.

*IPI - BENEFÍCIOS DO DL - 1.944/82 I) As disposições do DL - 1.944/82, lei especial, vigoram paralela e complementarmente à legislação geral anterior do IPI, especialmente a L- 4.502/64, 'ex-vi' do art. 2º § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil. II) Revendedor autorizado que promova destinação diversa de veículos objeto de isenção, vendendo-os fraudulentamente para terceiros 'pode ser responsabilizado - artigo 121 § único, inciso II do CTN, artigo 9º da Lei nº 4.502/64 e artigos 23 e 42 do RIPI/82. Recurso especial 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, dar provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR-REPRESENTANTE  
DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: HAROLD BRAGA LOBO, SÉRGIO GOMES VELLOSO, HAMILTON DE SÁ DANTAS, JOSÉ FAÇANHA MAMED, SEBASTIÃO BORGES TAQUARY e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Processo N.º 13672/000.025/84-24

Recurso n.º: RP/201-0.205  
Acórdão n.º: CSRF/02-0.213  
Recorrente: FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo: IRMÃOS COSTA LTDA.

R E L A T Ó R I O

1. - Introdução

Trata-se de exigência fundada em desvio de destinação de veículos adquiridos com os benefícios do DL nº 1.944/82 , feita contra empresa revendedora, tendo ficado patenteada nos autos a ação dolosa do sujeito passivo, como claramente reconheceu o voto condutor do acórdão recorrido, que no entanto concluiu pela imprevisibilidade legal para responsabilizá-lo.

São trechos do referido voto:

"Identifica-se claramente nas peças dos autos um continuado conluio entre a empresa vendedora Irmãos Costa Ltda., ora recorrente, e Antonio Carlos, o 'Marreta', que, além de empregado da empresa, comprovante às fls. 09, 10/11, é também irmão dos seus titulares, conf. se vê no relatório de fls. 58.

.....  
Ressalte-se que a autoridade preparadora no seu laborioso e minucioso trabalho de apuração dos fatos conseguiu comprovar que as pessoas indicadas como adquirentes jamais receberam os veículos ou participaram da operação de compra e venda, tendo ocorrido uma série de falsificação de documentos culminando com o emplacamento dos veículos na categoria 'particular'.

O acórdão da decisão, que mereceu o recurso do Procurador-representante da Fazenda Nacional, recebeu a seguinte ementa:

  
segue 

"IPI - Benefícios do DL-1.944/82 - Não sendo o recorrente contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados, uma vez que sua atividade é de comerciante varejista, dele não pode ser exigido. Recurso provido, Decisão por maioria".

## 2. Razões de Recurso

Em sua peça recursal alega, resumidamente, o Procurador-representante da Fazenda Nacional:

- a) constituem um único universo do IPI não só a matriz legal (L. 4.504/64) como e além da legislação modificativa, a legislação extravagante tal como o é o DL. 1.944/82;
- b) assim, as normas gerais explicitadas via regulamento se aplicam mesmo no caso de legislação extravagante, salvo expressa exclusão, o que não ocorre no caso;
- c) discorda da conclusão do relator quanto ao fato de a legislação atual (D. 91.367/85) explicitar a responsabilidade do revendedor para concluir que anteriormente não havia tal responsabilização ;
- d) combate também o argumento de inimputabilidade por não se tratar de contribuinte do IPI, citando voto vencido que menciona os contribuintes responsáveis. Cita ainda e transcreve trecho, na mesma linha de raciocínio, de FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1982 , 9. 121);
- e) conclui pela desnecessidade de o sujeito passivo ser contribuinte para ser responsável pelo IPI , incorrendo em erro o relator quando, por tal motivo, deixa ele aplicar as penalidades arroladas no Auto de Infração.

## 3. Contra-razões

Em tempo hábil, o sujeito passivo apresentou suas contra-alegações ao recurso da Fazenda Nacional. De maneira resumida, são as seguintes:

- a) o acórdão recorrido conforma-se à legislação de regência, que não prevê cobrança de outro além do beneficiário da isenção, a qual tem amparo do CTN;

- b) no caso, restou provado que os adquirentes <sup>exib</sup> segue 

Processo nº 13672/000.025/84-24

Acórdão CSRF nº 02-0.213

exibiram à revendedora toda a documentação prevista na lei;

- c) se 'ad argumentandum' houve conluio ou fraude envolvendo a empresa, isso não foi provado em processo - crime;
- d) no caso presente o Procurador da Fazenda Nacional pugna pela desnecessidade de ser o sujeito passivo contribuinte para ser responsável, embora no caso do acórdão 201-62.632, de que recorreu e que resultou no acórdão CSRF/02-0.180 tenha defendido 'a tese de que o 'Decreto-lei não cogitou da responsabilidade dos fabricantes, sendo toda matéria isencional dirigida tendo em vista os adquirentes';
- e) a tese vencedora no referido acórdão é no sentido de responsabilizar o adquirente e não o fabricante ou revendedor, por falta de amparo legal - estando portanto com razão o relator do acórdão recorrido;
- f) citando o art. 121, II do CTN, diz que o advento do D. 91.867/85 sanou a falha do DL 1.944/32 quanto a responsabilizar os fabricantes e adquirentes, porém ele não pode retroagir.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO ROBERTO BARBOSA DE CASTRO

Nenhuma matéria de fato se discute nesta instância. Tranquilo foi o reconhecimento de que, lançando mão de ardis característicos da simulação e do conluio, o indiciado desviou os veículos objeto da isenção de sua destinação legal, vendendo-os a terceiros e fazendo-os emplacar na categoria 'particular'.

O próprio sujeito passivo, nas contra-razões defende-se debilmente da imputação, pretendendo que a prova somente poderia ser produzida em processo-crime, quando se sabe que são inteiramente independentes e paralelas (embora possam eventualmente apoiar-se mutuamente) as instâncias e os processos apuratórios da área administrativa-tributária e criminal.

Assim, toda a lide converge para a possibilidade legal de responsabilizar o sujeito passivo deste processo, reven  
segue  

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 13672/000.025/84-24

Acórdão CSRF nº 01-0.213

revendedor autorizado de veículos, varejista não contribuinte de IPI.

É ele próprio, nas contra-razões, que indica a fonte legal maior aplicável: art. 121, § único, inciso II do Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº 5.172, de 21 de outubro de 1966):

*"Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*§ único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*.....*  
*II - responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (grifei)*

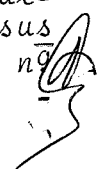
De imediato constata-se, primeiro, que, absolutamente, não há necessidade de que alguém seja contribuinte, para que venha a ser responsabilizado - desde que, evidentemente, satisfeita a condição de que, segundo, sua obrigação esteja expressamente preconizada em lei.

No caso em tela, o sujeito passivo indicado não é contribuinte. O fulcro da decisão recorrida assenta-se no desconhecimento de 'disposição expressa em lei' para sua responsabilização.

É tranquilo que tal disposição expressa existe, e está no artigo 9º e seus parágrafos da Lei nº 4.502, de 1.964, transplantada para os artigos 23 e 42 do atual Regulamento do IPI:

*"Art. 23 - São responsáveis:*

*.....*  
*VII - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a suspensão ou isenção do imposto (Lei nº segue*



4.502/64, art. 9º, § 1º)".

"Art. 42 - Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dada destinação diversa do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto, como se a isenção não existisse, independentemente da penalidade e demais acréscimos legais cabíveis (Lei nº 4.502/64, art. 9º)".

Não me perturba nenhuma dúvida de que o sujeito passivo incorreu nos dois dispositivos acima, de maneira fraudulenta, registre-se. Genericamente, desatendeu às normas condicionantes da isenção prevista em lei (art. 23); especificamente patrocinou e agiu para que os veículos objeto da isenção tivessem destinação diversa daquela prevista no Decreto-lei nº 1.944/82.

Contudo, laborou a decisão recorrida na suposição que a responsabilidade tão claramente expressa na Lei nº 4.502/64 devesse ter sido repetida no DL. 1.944/82, ou seja, recusou vigência a dispositivo de lei geral, anterior, em função da lei especial, posterior.

A propósito desta tese, permito-me reproduzir o que já manifestara no voto condutor do Acórdão unânime CSRF/02-0.180, e que retrata minha opinião antiga sobre o particular:

"Convém, desde logo, testar a condição de vigência do DL. 1.944/82 em face da estrutura legal (leis e regulamentos) do IPI, que lhe era anterior. Isto porque pode parecer que a tese da maioria recorrida assenta-se no pressuposto de que aquele comando legal teria vigência e aplicação como que autônoma, em se tratando de lei especial, ou ainda que, na espécie por ele tratada estariam revogadas as disposições legais aplicáveis pré-existentes.

O primeiro de tais pressupostos, que explicito apenas para não fugir ao enfrentamento de todos os ângulos do problema, não merece maiores considerações. De fato, se a esfera competente de governo resolve operar um instrumento de política econômico-social através da incidência de determinado tributo, é lógico que se aplicam todas as regras a ele pertinentes - salvo, evidentemente, aquelas não afetadas pelo ato legal expedido especialmente para o caso.

Na hipótese temos, pois, uma lei geral (Lei nº 4.504 de 1964, suas alterações posteriores e regulamentação subordinada) matriz de toda a sistemática do Imposto sobre Produtos Industrializados e uma lei posterior (DL. 1.944/82) que estabeleceu isenção (subjetiva, temporária e subordinada a determinados condições) daquele mesmo imposto.

Sabe-se que há três hipóteses genéricas de revogação de uma lei, sendo uma expressa ('a lei posterior revoga a anterior quando expressamente a declara...') e duas tácitas ('quando se já com ela incompatível... ou quando regule inteiramente a matéria').

*Paulo S.*

segue

matéria de que tratava a lei anterior').

Em particular quanto à influência da lei especial sobre a geral e vice-versa, estabeleceu claramente o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil que:

'A lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a anterior'.

Segundo o magistério de João Franzen de Lima, tal não seria senão um aspecto do princípio geral; segundo o qual, não havendo incompatibilidade entre a lei posterior e a anterior, permanecerá esta em vigor. Não havendo, portanto, colisão, não se fala em revogação nem modificação da lei antiga: ao contrário, lei nova e lei antiga se harmonizam e se completam. As disposições gerais anteriores vigoram ao lado, a par, das novas disposições, cada uma regendo o aspecto particular de que se ocupa. Diz mais o doutrinador: 'a disposição de caráter especial não atinge a lei de caráter geral para revoga-la ou modifica-la, porque apenas abre uma exceção à regra geral. Ele irá regular tão-somente o caso que especifica, sem contrariar as disposições gerais anteriores que continuarão a vigorar'. (Autor citado, Curso de Direito Civil Brasileiro, Forense, Rio, 6ª ed. pag. 126).

No caso, é de afastar-se prontamente as hipóteses de revogação expressa e a decorrente de regulamentação da mesma matéria. Nem o DL - 1.944/82 revogou expressamente comandos da legislação anterior, nem criou super-posição normativa. Resta examinar a existência de eventual incompatibilidade.

Por oportuno; tomemos de Carlos Maximiliano (Her meneutica e Aplicação do Direito, Livraria Freitas Bastos, 6ª ed. pag. 437 e seguintes) a lição de que 'contradições absolutas não se presumem. É dever' do aplicador comparar e procurar conciliar as disposições várias sobre o mesmo objeto e do conjunto, assim harmonizado, deduzir o sentido e o alcance de cada uma. São em caso de resistirem as incompatibilidades, vitoriosamente, a todo esforço de aproximação, é que se opina em sentido eliminatório da regra mais antiga ou de parte da mesma, pois que ainda será possível concluir pela existência de antinomia irreduzível, porém parcial, de modo que afete apenas a perpetuidade de uma fração do dispositivo anterior, contrariado, de frente, pelo posterior'. E adiante: 'a incompatibilidade implícita entre duas expressões do direito não se presume: na dúvida, se considerará uma norma conciliável com a outra'.

Paul.

Os dispositivos anteriores não afetados combi segue

Processo nº 13672/000.025/84-24

Acórdão CSRF nº 02-0.213

*combinam-se em harmonia com as novas disposições, até mesmo pelo consagrado princípio de continuidade das leis.*

*No caso sob exame, não vislumbro incompatibilidade entre a lei especial e a lei geral. Na única hipótese de coincidência existente quanto à questão de destinação indevida, (art. 1º, inciso I, in fine) ainda assim, não há conflito, eis que é assunto perfeita e, no caso, harmonicamente agasalhado no Regulamento do IPI (artigo 42) com fulcro em sua lei geral básica."*

O ilustre prolator do voto vencedor recorrido lamenta que não existisse antes e não possa retroagir a previsão legal que ele somente vê nascida com o Decreto nº 91.367/85, para responsabilizar o ora indicaddo.

Não obstante, entendo de que obrigação tributária é matéria sob reserva legal. Logo, se está expressa a nível de Decreto do Executivo agora, é porque já havia base legal anterior: exatamente a fonte de direito de que emana o universo do IPI, ou seja, a Lei nº 4.502/64. Assim, longe de demonstrar imprevisão legal anterior, o advento do Decreto nº 91.367/85 veio exatamente referendar o entendimento de que ela sempre existiu. Como não houve alteração da matriz legal, o citado decreto assume o caráter nitidamente interpretativo, para o particular.

Por derradeiro, deve ser esclarecido não corresponder exatamente à realidade o alegado nas contr-razões, ao se referir ao Acórdão CSRF/201-0.180: "*a tese vencedora no recurso RP/201-0.186, é no sentido de responsabilizar o adquirente, sujeito passivo da obrigação tributária e beneficiário da isenção, e não o fabricante ou revendedor, por falta de amparo legal*" (grifei)

Em primeiro lugar, o acórdão citado não menciona em parte alguma, inclusive no voto, expressão que autorize a dedução de que não há amparo legal para responsabilizar o revendedor ou o fabricante.

Em segundo, tratava-se ali de caso diverso, onde era questionado o preenchimento das condições subjetivas para gozo <sup>segundo</sup>

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 13672/000.025/84-24

Acórdão CSRF nº 02-0.213

de isenção, pelo beneficiário; sem valor, portanto, para servir de paradigma para o presente caso.

al.

Pelo exposto, voto pelo provimento ao Recurso Especi

Sala das Sessões, em 09 de junho de 1986

ROBERTO BARBOSA DE CASTRO