

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-438-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade.

4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: “DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

**PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E O ESCOPO DE APLICAÇÃO DO ART. 76,
INCISO II, DA LEI N. 4.502/1964**

**ADMINISTRATIVE CASE LAW AND THE SCOPE OF APPLICATION OF THE
ART. 76, SECTION II, OF LAW N. 4.502/1964**

Marcos Aurélio Pereira Valadão ¹

Resumo

O artigo analisa a aplicação de multas tributárias em face do art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 (Lei básica do IPI), que diz respeito à interpretação de decisão irrecorrível de última instância administrativa em processo fiscal. O texto verifica a questão de sua recepção do dispositivo pelo CTN, a metodologia de sua aplicação, a extensão de seus efeitos para contribuintes que não sejam parte do processo e para outros tributos que não o IPI, após, analisa a jurisprudência do CARF relativamente às decisões de suas 1ª e 3ª Seções, e, por fim, apresentam-se conclusões relativamente aos problemas indicados.

Palavras-chave: Precedente, Multas tributárias, Processo administrativo tributário, Art. 76, inciso ii, da lei nº 4.502/1964, ctn

Abstract/Resumen/Résumé

The paper addresses the application of tax penalties under art. 76, item II, of Federal Law n. 4,502/1964 (Law of the IPI), which refers to the interpretation of final decisions rendered in tax procedures. The text analyses the question whether this disposition was accepted under the National Tax Code (CTN), the methodology of its application and the extension of its effects to taxpayers who are not part of the tax procedure and for taxes other than the IPI, analyzes the jurisprudence of CARF (decisions of 1st and 3rd Sections), and, finally, draws conclusions regarding the issues that were pointed out.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Case law, Tax penalties, Administrative tax procedure, Art. 76, item ii, of law n. 4,502/1964, National tax code (ctn)

¹ Doutor em Direito (SMU-EUA); Mestre em Direito (UnB); Especialista em Administração Tributária (PUC-GO), MBA (IBMEC); Professor da Universidade Católica de Brasília; AFRB; Presidente da 1ª Seção CARF.

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem por objeto a controvérsia acerca do inciso II, do art. 76, da Lei nº 4.502/1964 (Lei reguladora do Imposto de Consumo, convertida em norma base do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI). A questão envolve especialmente sua alínea “a”, e se esta teria o condão de afastar a aplicação da multa em um lançamento de ofício quando o contribuinte tiver agido em conformidade com decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Este artigo se propõe a analisar o problema, enfrentando o tema sob a ótica acadêmica. A metodologia é de análise qualitativa, a partir de pesquisa documental e bibliográfica, considerando a doutrina e a jurisprudência existentes. Primeiramente são verificadas as especificidades que envolvem a questão, fazendo os recortes necessários, em seguida analisam-se as controvérsias e argumentos existentes *vis a vis* os dispositivos pertinentes do Código Tributário Nacional (CTN), na sequência é estudada a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que envolve a matéria e, finalmente, são alinhadas conclusões a respeito dos temas tratados.

De fato, o tema tem sido debatido com bastante frequência no âmbito do CARF. No âmbito da 3ª Seção do CARF o tema tem pertinência, pois o IPI é matéria de competência daquela Seção e a norma em discussão é originária da legislação do IPI. Porém, a discussão tem se ampliado para outras instâncias do CARF sem competência originária para julgar IPI, sob a alegação inicial de que se trata de norma de aplicação geral, como é o caso dos conceitos de sonegação, dolo e fraude, também constantes de dispositivos da mesma Lei nº 4.502/1964 (arts. 71, 72 e 73).

2 ESPECIFICIDADES DA QUESTÃO

Basicamente, existe o choque de dois argumentos. Um a favor da recepção do art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964 em relação ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966), cujo resultado seria o reconhecimento ou não da derrogação do referido dispositivo, dada a inexistência de sua revogação expressa, o que resulta em sua inaplicabilidade, mesmo ao IPI.

O referido dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes. (Destques nossos).

Os argumentos que dão pela aplicação geral do dispositivo se referem à eficácia genérica da Seção II da Lei nº 4502/1964, portanto sua plena recepção pelo CTN, e que se trata de norma de escusa de penalidade à conduta razoável, constante do CTN (art. 100, II, e Par. único). Há também argumentos em face art. 97, inciso VI (reserva de lei para dispensa de penalidades), e 112 (interpretação mais favorável ao acusado) do CTN.

Há também um argumento subsidiário pela aplicação do dispositivo, i.e, ele estaria vigente, mas tão somente se aplicaria ao IPI, mesmo porque não houve revogação expressa e o dispositivo consta do atual Regulamento do IPI (RIPI) em vigor (art. 567 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010). Argumentos neste sentido baseiam-se nas teorias da revogação e da derrogação das normas.

As consequências dessa discussão são contundentes, especialmente se prevalecer o entendimento de que houve a recepção e de que a norma do art. 67, inciso II da Lei nº 4.502/1964 é norma geral de Direito Tributário. Isto porque a parte final da alínea "a" do inciso II, refere-se a decisões das quais o contribuinte "seja ou não parte", inclusive em processos de consulta - o que obviamente, geraria enormes discussões, mesmo porque o conceito de "decisão irrecorrível de última instância administrativa" não é preciso. Explica-se, uma decisão de Turma ordinária do CARF (que é a segunda e última instância administrativa), da qual tenham transcorridos os prazos, sem a interposição de recurso especial, em princípio, amolda-se ao texto legal (veja-se que a CSRF é instância especial e não uma 3ª e última instância), do que resulta que poderá haver "decisões irrecorríveis de última instância administrativa" válidas e contraditórias (proferidas por diferentes turmas de julgamento e tornadas definitivas pelo decurso de prazo), e assim com a coexistência de duas decisões diferentes qual o contribuinte deve aplicar?

Em virtude dessas circunstâncias, é alto o potencial de insegurança jurídica que aplicação do dispositivo constante do art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/1964, pode trazer ao ato administrativo de lançamento das multas e a questão merece ser examinada com a máxima

cautela, especialmente no que diz respeito à sua alínea “a”. No que diz respeito às alíneas “b” e “c” do referido dispositivo não parece haver grandes controvérsias. Isto porque a alínea “b” só diz respeito ao contribuinte que formulou a consulta, o que está em linha com as normas que tratam das consultas tributárias (legislação específica e § 2º do art. 161 do CTN). No caso da alínea “c”, esta se refere às normas editadas pela administração tributária em caráter *erga omnes*, de forma de que não se trata de extensão de decisão individual aos outros contribuintes, coadunando-se perfeitamente ao que dispõe o art. 100, inciso I, e par. único, do CTN.

Desta forma, o texto se concentrará especialmente na análise das controvérsias acerca da alínea “a” do inciso II, do art. 76 da Lei nº 4.502/1964, embora alguns aspectos se estendam também às outras duas alíneas.

3 CONTROVÉRSIAS

3.1 A Controvérsia Jurídica Acerca da Recepção pelo CTN

Note-se que Lei nº 4.502/1964 nasceu sob a égide da Constituição de 1946, legislando sobre o Imposto de Consumo, pois o imposto denominado Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) só viria a lume com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Assim, por meio do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966 (DOU de 18/11/1966), portanto posterior ao CTN (Lei nº 4.512, de outubro de 1966, DOU de 27/10/1966), o Imposto de Consumo passou a ser denominado IPI (o Decreto-lei nº 34/1966 alterou diversos dispositivos da Lei nº 4.502/1964, mas não seu art. 76). Assim, sob esse prisma, de maneira geral, enquanto legislação do IPI, a Lei nº 4.502/1964 foi recepcionada pelo CTN.

Resta, porém, outra questão referente à recepção. A Emenda Constitucional n. 18 de 1965 trazia a figura da lei complementar como norma de regência do sistema tributário nacional, mas somente a Constituição de 1967 é que destina expressamente à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais de direito tributário, e o texto da Constituição de 1946 em seu art. 5º, XV, “b” remetia às “normas gerais” de competência da União para tratar de Direito Financeiro (envolvendo também o Tributário, tanto é que este dispositivo é uma das bases do CTN – norma geral de Direito Tributário); neste sentido diz o artigo inaugural do CTN:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário** aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. (Negritou-se)

Assim, os dispositivos da Lei nº 4.502/1964 que teriam natureza “geral” foram produzidos em um ambiente em que não havia a figura da norma geral veiculada por lei complementar, que lhe é superveniente,¹ e como era uma norma específica do IPI, poderia ser entendida como recepcionada, desde que não fosse incompatível com o CTN e com a Constituição. Do ponto de vista de sucessão normativa é razoável o entendimento de que o art. 76 da Lei nº 4.502/1964 tenha sido recepcionado tanto pelo CTN, quanto pela Emenda nº 18/1965 quanto pela Constituição de 1967 (que repetiu praticamente a Constituição de 1967 neste aspecto) e pela constituição de 1988 (BOBBIO, 1997, p. 173-178).

Há que se notar, porém, que àquela época as leis de cada tributo traziam normas próprias referentes às penalidades. Veja-se, por exemplo, que o Decreto-lei nº 37/1966 (que dispõe sobre o Imposto de Importação e reorganiza os serviços aduaneiros) traz, em seu art. 101, norma idêntica à do art. 76 da Lei nº 4.502/1964. Por outro lado, a Lei nº 4.506 (que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza), que é contemporânea da Lei nº 4.502/1964 (ambas são de 30 de novembro de 1964), não traz nenhum dispositivo semelhante ou relativo às mesmas matérias daquelas tratadas no art. 76 da Lei nº 4.502/1964 e no art. 101 do Decreto-lei 37/1966.

Assim, a conclusão incontornável é que se admitida a recepção, ela só se refere ao tributo específico disciplinado pela lei respectiva, ou seja, o IPI.

Veja-se o que diz o art. 1º da Emenda 18/1965 (vigente quando da edição das leis acima):

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, **nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.** (Grifou-se).

Assim, uma lei federal, no caso, a lei do IPI, não poderia irradiar efeitos de norma geral a outros tributos.

Por outro lado, ainda restariam dúvidas se, realmente, teriam sido recepcionados tais dispositivos em face do art. 100, inciso II, do CTN, que diz serem normas complementares das leis as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa. Ora, a lei a que está se referindo o dispositivo do CTN deve ser uma lei de caráter também geral (ou no mínimo circunscrita à uma das três esferas de competência), produzida depois da edição do CTN. Isto porque, se antes havia, como demonstrado, uma legislação específica sobre aspectos para cada tributo, de outro modo, haveria uma desarmonia muito

¹ Sobre a questão específica das leis complementares ver Frederico Araújo Seabra de Moura (2009).

grande se se admitisse todas as normas gerais com caráter de norma geral das legislações dos tributos anteriores ao CTN. Assim, muitos desses dispositivos não teriam sido recepcionados ou, no máximo, se aplicariam a cada tributo específico para o qual a norma foi originada.

Outro argumento pela recepção do dispositivo da art. 76 da Lei nº 4.502/1964 tem por base o art. 97, inciso VI, do CTN, que tem a seguinte redação:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Argumentos contrários são no seguinte sentido:

Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a função de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu bel-prazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto. (Acórdão CARF n. 3402-002.992, Relator Antonio Carlos Atulim, 2016, f. 3)

Há, ainda, um argumento no sentido da recepção com base no princípio do *lex specialis derogat legi generali*.² Porém, esta orientação hermenêutica se presta apenas para resolver conflito de normas de mesmo nível hierárquico e, no caso, a rigor não se teria conflito de normas; há que se discutir, portanto, recepção. Isto porque a Lei nº 4.502/1964 não é norma de mesmo nível hierárquico do CTN, que é norma geral, conforme diz seu art. 1º e como preconizava o artigo 5º, inciso XV, alínea "b", da Constituição Federal de 1946 (vigente quando de sua edição, e o qual remete seu art. 1º) e, pós-temporalmente, o art. 146, inciso III, da Constituição de 1988, como já visto anteriormente.

3.2 Da Extensão do Dispositivo a Outros Tributos

O argumento de que a Lei nº 4.502/1964 teria sido recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar e de que, portanto, se aplicaria a todos tributos, carece de fundamentação. Primeiro porque, a teor da Constituição vigente à época, a Lei nº 4.502/1964 foi editada como lei específica do Imposto de Consumo (depois transformada em normativa do IPI, por força do Decreto-lei nº 34/1966), segundo porque as normas editadas como sendo

² Ver a respeito Noberto Bobbio (1997, p. 95-97).

normas gerais (caso do CTN), remetem ao artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, da Constituição Federal de 1946, o que não é o caso da Lei nº 4.502/1966.

Não é por outro motivo que os dispositivos da Lei nº 4.502/1964 se referem internamente, em todos seus dispositivos a “este impôsto” (grafia original). Qual imposto? O IPI, nenhum outro. O fato de alguns de seus dispositivos serem referidos em outras leis (caso paradigmáticos de seus arts. 71, 72 e 73 referidos no art. 44 da Lei n. 9.430/1996) corresponde ao fenômeno da referenciação normativa, de forma a evitar repetir termos já existentes previamente, e aproveitar-se da jurisprudência já formada em torno daquelas normas. Ou seja, a Lei nº 4.502/1964, enquanto tal, só se aplicaria ao IPI (âmbito da discussão do mencionado PN Cosit nº 23, de 05/09/2013).

Assim, caso se entenda que houve a recepção pelo CTN e pela Constituição de 1988, o que, como se viu, é admissível, embora ainda assim seja controverso, o referido dispositivo só se aplicaria ao IPI.

3.3 O Art. 100 do CTN e o Art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964

Outro ângulo da discussão remete expressamente ao art. 100, inciso II, do CTN, que tem a seguinte redação:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

[...]

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Conforme Leandro Paulsen o dispositivo do parágrafo único positiva o princípio da proteção da confiança do contribuinte (PAULSEN, 2014, p. 150), no sentido de que a obediência às normas da administração não pode redundar em penalidades.

Há argumentos no sentido de que a alínea “a” do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/1964 foi revogado tacitamente pelo inciso II do art. 100 do CTN (o que implica sua não recepção). Outros entendem que este dispositivo e também o art. 101 do Decreto-lei nº 37/1966 não se amoldam à previsão normativa do art. 100, II, do CTN, e.g.:

18. Aqueles comandos legais estabelecem, de fato, uma consequência jurídica relevante à observância da jurisprudência administrativa (exclusão da multa), **mas tal consequência jurídica não equivale a atribuir, na prática, uma eficácia normativa plena a que parece fazer alusão o art. 100, II, do CTN.** Afinal, embora por força daqueles dispositivos a Administração fazendária federal fique efetivamente obrigada a excluir a multa na cobrança do crédito tributário, mesmo assim a Administração não

é obrigada a *acatar como correto* o procedimento legitimado pelas decisões dos órgãos julgadores administrativos. (SILVA, 2006, p. 115) (Itálicos no original, negritou-se).

De outro lado, há argumentos no sentido de que o texto da alínea “a” do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/1964 se subsume ao tipo de norma indicado no inciso II do art. 100 do CTN. Seguindo esta linha, a argumentação considera que se o contribuinte seguiu a jurisprudência consistente em “decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal” existente à época do fato gerador, contra ele não pode ser lançada multa de ofício.

Ocorre que, ainda que se aceite o conceito de decisão definitiva como sendo uma única decisão, ainda que haja outra(s) contrária(s), estar-se-ia admitindo uma decisão como definitiva para os efeitos da alínea “a” do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/1964, ainda que a matéria fosse controversa, mesmo que a decisão definitiva seja da CSRF do CARF, cuja jurisprudência também varia (só se torna definitivamente assentada por via de súmulas do próprio CARF).

O problema que decorre é: qual decisão definitiva deveria o contribuinte seguir? Ou essas decisões não se prestam a esse desiderato (cumprir a função do art. 100, III do CTN)? Cabe, neste ponto, uma análise histórica, como segue.

À época da edição da Lei nº 4.502/1964, havia sido recentemente editado o Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964, que regulava a organização e o funcionamento do Conselho de Contribuintes e Conselho Superior de Tarifas. Este Regulamento, que fazia parte de um conjunto de medidas ligadas à tributação da época, trazia em seu art. 27 a possibilidade de o representante da Fazenda interpor recurso de decisão do Conselho de Contribuintes, pedindo ao Ministro da Fazenda a reforma da decisão, no caso de decisão não unânime, passível de alegação de contrariedade à prova dos autos ou à lei. Ou seja, àquela época, uma decisão poderia ser revista pelo Ministro (uma espécie de recurso hierárquico) antes de se tornar definitiva. Portanto, atribuir força normativa às decisões daquela época era consistente com o sistema, e isto é relevante, pois, pelo menos em tese, havia uma mínima possibilidade de coexistirem decisões definitivas discrepantes, e menos ainda se em desconformidade com interesse fazendário.

Contudo, de há muito, a possibilidade de revisão superior não mais prevalece e, portanto deixou de existir a lógica inicial do dispositivo do art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964. Porém, este dispositivo nunca foi formalmente revogado, e, assim, conforme o brocardo *verba cum effectu sunt accipienda*, há que se lhe dar um significado (MAXIMILIANO, 2000, p.

250-251), mas, agora, do ponto de vista evolutivo, promovendo a necessária adequação normativa. E a melhor interpretação do dispositivo remete ao *caput* do inciso II, do art. 76, que diz “enquanto prevalecer o entendimento”, ou seja, a jurisprudência deve ser mansa e pacífica, sem decisões em sentido contrário (uma que seja). “Enquanto prevalecer” não pode ser entendido como “enquanto prevalecer a jurisprudência predominante”, pois se refere ao “entendimento”, ou seja, o entendimento aqui referido deve ser, de toda sorte, incontroverso.

Assim, não poderia ser avocado hodiernamente o dispositivo do art. 76 da Lei nº 4.502/1964 para afastar a aplicação da multa com base em uma decisão de Turma Ordinária ou da CSRF, que era definitiva à época do fato gerador, mas que convivía com outra decisão, ou outras decisões, definitiva(s) em sentido contrário, mesmo que se refira a IPI. A menos que, por óbvio, a decisão que tenha sido obedecida por um contribuinte específico tenha sido proferida em processo do qual o próprio contribuinte seja parte (conclusão também compatível com o PN Cosit nº 23, de 05/09/2013, ver item 3.5 adiante).

3.4 O Art. 112 do CTN e o Art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964

Outro argumento frequentemente trazido à baila nas discussões referentes ao art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964 e que demanda atenção diz respeito ao art. 112 do CTN. Isto porque tal dispositivo do CTN impõe interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida. Diz o dispositivo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O argumento é no sentido de que, devido à existência de dúvida em relação à aplicação ou não do art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964 aos casos em que há alegação de que o contribuinte seguiu determinada decisão do contencioso administrativo tributário, há que se aplicar o art. 112 do CTN.

Ocorre que ao se discutir a aplicação do art. 76, inciso II, “a”, da Lei 4.502/1964 não se está falando de lei que define infrações ou comina penalidades, mas de aplicação de precedentes, i.e., de uma norma que trata de aplicação de precedentes (*stare decisis et non quieta movere*) – portanto foge completamente do escopo do art. 112, bastando, para tanto, uma leitura mais atenta do seu *caput*, que diz: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida

quanto” – veja-se que o art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964 não define infrações nem comina penalidades. Assim, se não há nenhuma dúvida do intérprete em relação à capitulação legal do fato ou punibilidade, quando esta aplicando a norma aos fatos concretos que lhe são submetidos, não há que se cogitar do art. 112 do CTN. E esta norma é dirigida ao intérprete em face de especificidades do caso concreto e não para integrar ou conformar aparentes discrepâncias do ordenamento tributário – o que deve ser feito em etapa hermenêutica precedente.

3.5 Outros aspectos

O já mencionado Parecer Normativo Cosit nº 23, de 05/09/2013, que atualizou o Parecer Normativo CSR nº 390, de 1971, diz respeito somente ao IPI, (referente à “classificação fiscal de produtos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, ou quaisquer outras matérias, sobre decisões que venham a ser fixadas pelas diversas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em situações que versem sobre a mesma matéria.”). Tal Parecer Normativo teria um âmbito muito restrito, mas, com base também no art. 100, incisos I e II, do CTN e no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964, dentre outros dispositivos, traz seguintes conclusões:

EMENTA: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS
MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA
COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante. Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III.

E na sua conclusão lê-se:

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

O PN Cosit nº 23/2013 sustenta que inexistente “até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões, prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.” Ou seja, afasta a aplicação do art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964 a contribuintes que não sejam partes na decisão do contencioso. O referido Parecer também destaca que as súmulas vinculantes do CARF se amoldam ao prescritivo do art. 100, inciso II,

do CTN – o que parece ser consensual. Veja-se que tais conclusões, embora não tenham fundamentação mais explicitada, se amoldam às possibilidades interpretativas já discutidas acima.

Contudo, como se verá adiante, este PN Cosit nº 23/2013 já foi afastado em caso aplicável ao IPI, decidido pelo CARF, quando o contribuinte adotou decisão relativa a outro contribuinte – hipótese em que foi aplicada plenamente a redação art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964, sem maiores considerações em relação ao CTN, dando a Lei nº 4.502/1964 como autônoma.³

Outro aspecto interessante é que os Regulamentos do IPI trazem este dispositivo, sendo que o atual RIPI (Decreto nº 7.212/2010) o contempla em seu art. 567 (idêntico ao art. 76 da Lei nº 4.502/1964). Já o Regulamento Aduaneiro em vigor, Decreto nº 6.759/2009, traz dispositivo apenas semelhante (em seu art. 681), mas restringe sua aplicação às decisões que se refiram ao próprio contribuinte, não repetindo na inteireza o art. 101 do Decreto-lei nº 37/1966. Como já foi dito a legislação do Imposto de Renda e também a dos outros tributos federais não trazem dispositivo semelhante. Portanto, somente no ordenamento específico do IPI tal norma tem sido mantida, constando do Regulamento com transcrição da matriz legal (art. 76 da Lei nº 4.502/1964), e subsiste a discussão da recepção, isto porque, a legislação do IPI (Lei nº 4.502/1964) é anterior ao CTN (de outubro de 1966), enquanto a lei básica aduaneira que traz dispositivo semelhante, o Decreto-lei no 37/1966, de novembro de 1966, e posterior ao CTN (outubro de 1966), portanto não há a discussão da recepção, as de incompatibilidade. De qualquer forma, o referido dispositivo do Decreto-lei no 37/1966 (art. 101), não é reproduzido no RA com a expressão: " seja o interessado parte ou não;";, restringindo a aplicação das decisões somente ao contribuinte que seja parte do processo – o que não gera maiores problemas de interpretação (vide art. do 681 do RA atualmente em vigor). Abaixo se transcreve, na sua inteireza, as duas legislações base e os regulamentos em vigor para o IPI e para a legislação aduaneira, para confronto direto e verificação:

IPI

Lei nº 4.502/1964 - Legislação base do IPI

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

³ Ver Acórdão CARF - 3ª Turma da CRSF n. 9303-003.517 (15/032016), Rel. Gilson Macedo Rosenberg Filho.

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;

c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes. (Destacou-se).

Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI (RIPI)

Inaplicabilidade da Pena

Art. 567. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, anotarem, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, e comunicarem ao órgão de jurisdição qualquer irregularidade ou falta praticada, ressalvadas as hipóteses previstas nos arts. 552, 553, 572 e 603 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso I); e

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”);

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “b”, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou

c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “c”). (Destques nossos).

Legislação aduaneira

Decreto-lei no 37/1966 (base da legislação aduaneira)

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente. (Destques nossos).

Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro - RA)

Art. 681. Não será aplicada penalidade enquanto prevalecer o entendimento, a quem cumprir as obrigações acessória e principal, de acordo com (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 101):

I - interpretação fiscal constante de decisão de qualquer instância administrativa, proferida em processo de determinação e exigência de créditos tributários ou de consulta, em que o interessado seja parte; ou

II - interpretação fiscal constante de ato expedido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Destques nossos).

Nota-se que a diferença de tratamento da matéria, que é semelhante na legislação base, mas dessemelhante nos regulamentos, é mais complexa do que pode parecer, pois como já foi dito a legislação básica do IPI é anterior ao CTN e a aduaneira é posterior, assim a questão da recepção pelo CTN (já tratada anteriormente) é a ser crucial para o deslinde do problema.

A essa altura cabe um alerta. Há uma tendência em se resolver, ou tentar resolver, casos tais, que se caracterizam como *hard cases*, a partir de aplicação de princípios abertos como o princípio da boa-fé, da segurança jurídica, ou da proteção da legítima confiança do contribuinte. Na discussão aqui levada a efeito há dois aspectos em relação essa metodologia. O primeiro é que estando já posta a norma, é decidir sua recepção e sua extensão, nesta ordem, pois se trata problemas típicos de organização dos ordenamentos jurídicos. O segundo é que se forem considerados princípios de outra ordem (que são, evidentemente válidos e aplicáveis em outras situações), há o risco de se incorrer na problemática suscitada por Lenio Streck (2014), quando indaga: quem escolhe os princípios que vão ser ponderados (sopesados) para a solução do caso? Por que esses e não outros? Por que outros e não esses? Dito isto, passe-se à verificação da jurisprudência do CARF sobre a matéria.

4 JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Esta parte traz a jurisprudência do CARF referente ao tema, e se inicia pela Terceira Seção por ser a Seção com competência relativamente ao IPI⁴ (também sobre tributos sobre o comércio exterior e contribuições incidentes sobre a receita), que é o tributo de regência da norma discutida. Não foi encontrada decisão da 2ª Seção⁵ que tratasse do tema. Há, porém, diversos acórdãos da 1ª Seção⁶ em relação aos quais o tema foi debatido, em situações em que havia alegação de que a jurisprudência do CARF (decisões de TOs e da CRSF) à época do fato gerador foram seguidas pelo contribuinte, situações em que, geralmente são invocados a proteção da legítima confiança do contribuinte e a boa fé.

4.1 Terceira Seção

Cumprir trazer à baila uma decisão recente da 3ª Turma da CRSF, como segue.

⁴ A 3ª Seção tem competência também para julgar diversas outras matérias, como II, IE e matéria aduaneira em geral, PIS/COFINS e outras contribuições (art. 4º do Anexo II do RICARF – Portaria MF nº 323/2015)

⁵ A 2ª Seção tem competência para julgar processos relativos a IRPF, IRRF, ITR e contribuições previdenciárias (art. 3º do Anexo II do RICARF – Portaria MF nº 323/2015)

⁶ A 1ª Seção tem competência pra julgar processos relativos a IRPJ, CSLL e lançamentos decorrentes e Simples (art. 2º do Anexo II do RICARF – Portaria MF nº 323/2015)

Acórdão CARF nº 9303-003.517 - 3ª Turma da CRSF

Julgado em 15 de março de 2016

Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, **seja ou não parte o interessado**. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964.

Recurso Especial do Contribuinte Provido. (Negritou-se).

Esta decisão não unânime (8 x 2), deixa clara a controvérsia relativamente à extensão dos efeitos da decisão a terceiros. O Relator, em seu voto, após reiterar com base em doutrina que não houve revogação do dispositivo aqui discutido (houve, portanto, recepção, já que não há revogação expressa), acrescenta:

Acórdão CARF n. 9303-003.517 - 3ª Turma da CRSF

(Fl. 5 Acórdão, Voto do Relator)

Após essa breve digressão, retornando à lide, não identifiquei no sistema jurídico vigente declaração de inconstitucionalidade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo. Pelo contrário, verifico que o Poder Executivo o utilizou como base legal do art. 486, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Assim, entendo que a regra contida no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua vigente.

Na sequência, o Relator C. Gilson Macedo Rosenburg Filho, após reconhecer a existência de jurisprudência da CRSF no sentido pretendido pelo contribuinte deu provimento ao seu recurso especial.

Por outro lado, o C. Rodrigo Possas, em declaração de voto (vencido), discordou dos argumentos acima e se posicionou pela não recepção específica do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, como segue:

Acórdão CARF n. 9303-003.517 - 3ª Turma da CARF

(Fl. 6 do Acórdão – Declaração de Voto (vencida))

Ouso discordar do ilustre relator, por entender que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, não foi recepcionado pela Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional, pelo simples fato de este diploma legal ser o instrumento constitucionalmente hábil para tratar de normas gerais de Direito Tributário, e o seu artigo 100 define perfeitamente os casos em que as decisões administrativas terão eficácia normativa.

Não vem ao caso se os decretos regulamentares do IPI posteriores reproduziram essa norma, já que em não estando em vigor, não poderia os decretos ter em seu corpo a referida norma, a exemplo dos decretos que trazem os regulamentos aduaneiros desde a edição da Lei-base, o decreto-lei nº 37/66 que entrou em vigor dias depois do CTN.

Não se trata de esse tribunal administrativo tratar da inconstitucionalidade de leis, o que é vedado pela súmula CARF nº 2, até porque não há como declarar inconstitucional um lei editada antes da atual Carta Magna, mas sim de reconhecer que o texto não foi recepcionado e isso o CARF como órgão julgador tem competência para fazer, assim como o fez a administração tributária, com a edição do parecer normativo RFB nº 23, de 6 de setembro de 2013, abaixo transcrito: [segue transcrição]

O C. Rodrigo Possas, se baseou na não recepção em virtude do que dispõe o art. 100 do CTN, citou jurisprudência do STJ, para dar sustentação à sua posição e destacou o seu item 6, abaixo reproduzido:

Acórdão CARF n. 9303-003.517 - 3ª Turma da CSRF

(Fls. 9-10 do Acórdão – Declaração de Voto (vencida))

REsp. 858047/SE

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 458 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. ALEGADA CONTRARIEDADE A PRINCÍPIOS CONSAGRADOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCO). INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PUBLICAÇÃO DAS DECISÕES. OBRIGATORIEDADE. PRERROGATIVA QUE NÃO É ASSEGURADA PELOS ARTS. 100, II, E 103, II, DO CTN.

[...]

6. Os arts. 100, II, e 103, II, do CTN, não impõem a publicação de todas as decisões proferidas em sede de processo administrativo.

Como bem esclarece Hugo de Brito Machado, incluem-se na previsão do art. 100, II, do CTN, "as decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos incumbidos de julgar administrativamente as pendências entre o Fisco e os contribuintes, desde que a lei atribua a essas decisões valor de norma". Incluem-se nessa categoria, atualmente, conforme exemplo citado pelo autor referido, "os denominados pareceres normativos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão incumbido de unificar a interpretação da legislação tributária, mediante solução de consultas". Considerando que, na hipótese, a decisão proferida em sede de processo administrativo não se amolda ao contexto legal, não há falar em violação dos artigos em comento.

Por fim conclui o referido voto divergente (vencido, fl. 11 do Acórdão), nesta decisão que é a decisão mais recente da 3ª T. da CSRF:

Note-se, especialmente o item nº 6 da decisão acima, que diz claramente que é necessária lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas, e ainda cita como exemplo os pareceres normativos, em que a lei lhes atribuiu a eficácia normativa exigida pelo art. 100 do CTN.

Assim, no presente caso, devemos considerar norma com eficácia e densidade normativa apenas o parecer normativo RFB nº 23 e, por não ter sido recepcionada pelo CTN, não podemos dar a densidade normativa pretendida pelo relator ao art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Cita-se também da decisão da 2ª TO da 4ª C., cuja ementa segue abaixo:

Acórdão nº 3402-002.992 (Embargos) - 4ª Câmara - 2ª Turma Ordinária

Julgado em 26 de abril de 2016

Relator: Antonio Carlos Atulim

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Verificada omissão no acórdão embargado, o vício deve ser saneado por meio do acolhimento dos embargos de declaração.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDOTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 e o art. 567, II, do RIPI 2010

determinaram a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Veja-se que, neste caso, embora o Acórdão não unânime (4 x 3) tenha afastado a recepção do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964 em face do CTN, manteve sua aplicação porquanto está reproduzido no texto do RIPI, e o CARF não tem autonomia de julgamento suficiente para afastar decretos presidenciais. Embora não se trate aqui de fazer a referência a méritos do processo em si, cabe reproduzir o trecho do voto do Relator onde estabelece o deslinde desta questão:

Acórdão nº 3402-002.992 (Embargos) - 4ª Câmara - 2ª Turma Ordinária (fl. 3 do voto do Relator)

Por tais motivos é que me mantenho firme na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN, entendimento que declinei nas as razões de decidir do Acórdão 3403003.323, julgado em 2014.

Entretanto, conforme bem apontou o ilustre Patrono, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26 A do Decreto nº 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402-002.856 e 3402002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402-002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e o art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

A aplicabilidade do art. 486, II, do RIPI/2002 parece ter sido admitida de forma implícita no Acórdão 3302-001.790, por meio do qual o relator, ilustre Conselheiro José Antônio Francisco, silenciou quanto à eficácia do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, mas indeferiu o pedido de exclusão da multa, sob o argumento de que os Acórdãos CSRF/0203.677; 0202.979; 0203.029; 0203.585; 930301.274 e 930300854 traduziram uma mudança no entendimento da CSRF.

Há inúmeros acórdãos da 3ª seção do CARF sobre o tema. Porém, no sentido de estabelecer a existência da controvérsia cita-se um recente acórdão, contrário à decisão da CSRF acima transcrita e à decisão da 2ª TO da 4ª C também citada acima, que deixa de aplicar a norma, ainda que conste do RIPI, como segue.

Acórdão CARF n. 3301-003.005 – 3ª Câmara - 1ª Turma Ordinária

Julgado em 22 de junho de 2016
(Decisão, nesta parte, por maioria (7x1))
Relator: Francisco José Barroso Rios
EMENTA:

[...]

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA A QUE A LEI ATRIBUA EFICÁCIA NORMATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA. É verdade que o artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, dispensa a aplicação de penalidades em relação aos que agiram "(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado". A despeito de referida prescrição ainda constar do Regulamento do IPI, aludida norma não foi recepcionada pelo CTN, já que o artigo 100, inciso II, atribui força de norma concernente a "decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa", unicamente, àquelas "a que a lei atribua eficácia normativa". Diante da inexistência de decisão administrativa nos termos do artigo 100, inciso II, do CTN, impossível exonerar a multa de ofício lavrada contra o sujeito passivo.

Assim, fica evidenciado que mesmo no âmbito da aplicação restrito ao IPI, há controvérsias ainda a resolver, no âmbito da jurisprudência do CARF.

4.2 Primeira Seção

Alguns acordos mais recentes da 1ª Seção passaram a tratar do tema, em geral suscitado em memoriais pelos contribuintes. Contudo, não se encontra menção a tal discussão em ementas das decisões, conquanto sejam encontradas no bojo dos votos dos Acórdãos. Cita-se, por exemplo:

Acórdão CARF nº 1201-001.190 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Julgado em 24 de março de 2015

Relator: Roberto Caparroz de Almeida

(Afastou a aplicação do 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 por voto de qualidade)

Acórdão CARF nº 9101-002.225- 1ª T. da CSRF

Julgado em 04 de fevereiro de 2016

Relator: Adriana Gomes Rego

(Afastou a aplicação do 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 por maioria (8x2))

Acórdão CARF nº 9101-002.226- 1ª T. da CSRF

Julgado em 04 de fevereiro de 2016

Relator: Rafael Vidal de Araujo

(Afastou a aplicação do 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 por maioria (8x2))

Acórdão CARF nº 9101-002.227- 1ª T. da CSRF

Julgado em 04 de fevereiro de 2016

Relator: Rafael Vidal de Araujo

Afastou a aplicação do 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 por maioria (8x2))

Acórdão CARF nº 9101-002.262 - 1ª T. da CSRF

Julgado em 03 de março de 2016

Relatora: Cristiane Silva Costa

(Afastou a aplicação do 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 por maioria (6 x4))

Veja-se que no caso da 1ª Seção a discussão pressupõe a recepção do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964 em face do CTN, e se centra na possibilidade, ou não, de expandir sua aplicação para outros tributos. Destaco adiante argumentos trazidos a favor e contra essa extensão. Esclarece-se que a transcrição se faz em pormenores por conta da pertinência do debate em torno dos argumentos.

Acórdão nº 1201-001.190 - 2ª Câmara - 1ª Turma Ordinária

Julgado em 24 de março de 2015

Relator: Roberto Caparroz de Almeida

(Trecho do voto do Relator, fls. 9-10)

No que tange à suposta inobservância ao artigo 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/1964 (que cuida do "imposto de consumo"), cabem as seguintes observações.

Em primeiro lugar, trata-se de argumento novo para artigo velho, cujo objetivo seria aplicar, de forma universal para as penalidades tributárias, o benefício veiculado pelo citado dispositivo, abaixo reproduzido:

[reproduz o dispositivo]

Ocorre que o inciso II expressamente utiliza o termo "imposto", que é o antigo imposto sobre consumo, atual IPI, de sorte que **não é possível alargar o benefício para figuras tributárias distintas**, por ofensa ao princípio da legalidade.

Conquanto a Lei n. 4.502/64 traga dispositivos de aplicação ampla, como os famosos artigos 71, 72 e 73, que tratam de sonegação, fraude e conluio, isso somente é possível porque a Lei n. 9.430/96 (que é norma geral tributária no âmbito federal) lhes faz expressa remissão, como se pode depreender do artigo 44, § 1º. Daí a pretender que **todos os dispositivos de uma lei específica sejam aplicados a todas as penalidades tributárias há enorme distância**, embora, a título de argumentação, a tese tenha defensores de escol. Todavia, não há como prosperar a pretensão da Recorrente. Afasto, ainda, pelas razões acima aduzidas, o argumento de que a multa de ofício deveria ser cancelada pela prática consuetudinária deste Conselho (item 2.4, fls. 72 do Recurso Voluntário). (Negritos no original)

Acórdão CARF nº 9101-002.226 - 1ª Turma da CSRF

Julgado em 04 de fevereiro de 2016

Relator: Rafael Vidal de Araujo

(Trecho do voto do Relator, fls. 28-29)

Ocorre que a Lei nº 4.502/64 expressamente regula o antigo imposto sobre o consumo, atualmente substituído, no âmbito federal, pelo imposto sobre produtos industrializados – IPI. A Lei nº 4.502/64 se utilizou de uma antiga técnica legislativa que consistia em delimitar no art. 1º de qual imposto estava tratando e nos demais artigos utilizar-se apenas do termo "imposto".

Percorrendo a Lei nº 4.502/64, observa-se o seguinte: o artigo 2º trata do fato gerador do imposto, os artigos 6 a 9 cuida das isenções do imposto, o artigo 32 ocupa-se do ônus da não transferência do imposto para a restituição, e o artigo 76 maneja a questão do **common law** administrativo para o imposto.

Portanto, se eu ampliar o termo imposto do artigo 76 da Lei nº 4.502/64 para o imposto de renda, por **coerência** eu teria que, por exemplo, estender as isenções dos artigos 6 a 9, o ônus do artigo 32, etc. Se eu andar por essa linha, as empresas que fabricam caixões, as empresas que fazem painéis, que produzem chapéus, que fabricam roupas de couro, as empresas que fazem material bélico para União, não pagarão mais imposto de renda.

Conquanto a Lei nº 4.502/64 traga dispositivos de aplicação ampla, como os famosos artigos 71, 72 e 73, que tratam de sonegação, fraude e conluio, isso somente é possível porque a Lei nº 9.430/96 ... lhes faz expressa remissão, como se pode

depreender do seu artigo 44, § 1º. (Acórdão nº 1201001.190, de 24/03/2015, fl. 855, relator Roberto Caparroz de Almeida).

Logo, pela estrutura com que a Lei nº 4502/64 foi construída e porque o termo “imposto”, de que se vale o seu artigo 76, está destinado apenas para o IPI, então entendendo que o **stare decisis** administrativo não tem efeito no âmbito do imposto de renda e nem da contribuição social sobre o lucro líquido (em relação à CSLL acredito nem haver espaço para essa investigação, pois é um espécimen diferente de imposto, ambos integrantes do gênero tributo, mas com características diferenciadoras bem acentuadas).

Corroborando essa leitura, o fato de que o Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002) alberga, em seu art. 486, o art. 76 da Lei nº 4.502/64. E, de forma diversa, o Regulamento do IRPJ (Decreto nº 3.000/1999) não contempla o disposto no referido art. 76. Especificamente quanto às multas impostas em virtude de lançamento de ofício, o RIR/99 reproduz, em seu art. 957, o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, o qual não traz hipótese semelhante àquela prevista no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 1201-000.888, de 2013, fl.12/13, já citado).

Conclui-se, portanto, que a multa de ofício exigida nos presentes autos, imposta com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não pode ser afastada pelo prescrito no art. 76 da Lei nº 4.502/64. (destaques no original)

Em sentido contrário, transcreve-se trechos de votos proferidos na CSRF:

Acórdão CARF nº 9101-002.226 - 1ª Turma da CSRF

Julgado em 04 de fevereiro de 2016

Declaração de voto (vencida): C. Luis Flávio Neto

(fls. 62-63)

A atribuição de *eficácia normativa individual e concreta* às referidas decisões é suficiente para os propósitos da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*: evidenciar que outros contribuintes, mesmo que estranhos ao procedimento administrativo, poderiam ter justificáveis “**dúvidas**” sobre a vedação de uma conduta. Foi o que reconheceu o art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, suscitado pelo contribuinte em sede de memoriais:

[reproduz o dispositivo]

[...]

O art. 76, II, “a”, da Lei n. 4.502/64, como se vê, cuida da fruição da *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. O legislador ordinário requereu decisão da CSRF como requisito para a demonstração da razoabilidade da conduta do acusado capaz de evidenciar “dúvida” que lhe garanta a mais favorecida das interpretações e o afastamento de penalidades (“decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal”). [...]

São controvertidas algumas questões sobre a eficácia da Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”. Seria possível, por exemplo, questionar se haveria proporcionalidade na suposta distinção do legislador, em agraciar exclusivamente as relações jurídico-tributárias atinentes ao IPI com uma *norma de escusa de penalidade à conduta razoável*. Porque o legislador garantiria apenas em relação às relações em torno do IPI a aplicação de tal norma que, afinal, vivifica a segurança jurídica, a justiça fiscal e a boa-fé?

Acórdão nº 9101-002.262 - 1ª Turma da CSRF

Julgado em 03 de março de 2016

Relatora: Cristiane Silva Costa

Declaração de voto (vencida): C. Ronaldo Apelbaum

(fls. 70-71)

Outra argumentação, aduzida pelo Contribuinte, se refere à aplicabilidade do Art. 76, II, “a” da Lei 4.502/64. Embora a Lei tenha sido promulgada há mais de 4 décadas, podemos dizer que sua pertinência à situação em discussão é matéria nova no âmbito dessa Câmara. Alega que deveria ocorrer a exclusão de penalidade por ter agido de boa-fé, acompanhando o entendimento consolidado deste Tribunal à época dos fatos.

Em primeiro lugar, cumpre transcrever a Lei n. 4.502/64, art. 76, II, “a”:

[reproduz o dispositivo]

[...]

Defende o Contribuinte, baseado nesse artigo e inciso mencionados, que à época dos fatos interpretou o dispositivo legal em conformidade com interpretação constante de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, portanto, irrecorrível dentro da sistemática aplicável ao processo administrativo.

[...]

Portanto, em minha opinião, não há dúvidas sobre sua vigência e aplicabilidade. E o Poder Executivo corrobora esse entendimento. Mas remanesceu a dúvida desse fato em razão da evolução legislativa no tempo. Isso porque o Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar e posterior à Lei 4.506/64, traz regras específicas a respeito da matéria. Durante o julgamento, foi suscitado o art. 100 do Código, que, em seu inciso II, claramente menciona que as decisões dos órgãos administrativos somente podem ser encaradas como regra universal e posta se houver Lei que atribua caráter normativo à decisão. Senão vejamos:

[reproduz o dispositivo]

Ora, a leitura desse inciso do art. 100 do Código Tributário Nacional não coloca dúvidas a respeito sobre a continuidade do art. 76 da Lei. Especificamente em relação ao inciso III, que dá natureza de norma complementar às práticas reiteradas das autoridades administrativas, quantas seriam as decisões desse Conselho necessárias para considerar uma prática como reiterada? Não se trata de equação de simples solução, já que estamos navegando em um sistema tributário altamente complexo e de difícil compreensão.

Contudo, a argumentação de que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, disciplinou as situações em que as condutas das autoridades fiscais possuem força normativa, ainda que complementar, não explica a existência da ressalva do artigo 76, II da lei 4.502/64. A saída não está no artigo que dispõe sobre a força dos atos de autoridade, mas sim naquele que disciplina a aplicação de penalidades.

Observe-se que as decisões encontradas na 1ª Seção, embora não unânimes, são todas no sentido de não admitir a aplicação da norma constante do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 ao IRPJ e CSLL.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Parece ser razoável concluir que é indiscutível que o art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964 não se aplica a outros tributos que não o IPI.

Resta controverso se, de fato, aplica-se ao IPI – questão da recepção específica, e nesta hipótese, caso se entenda pela recepção, entendimento razoável, tanto mais considerando que o dispositivo controverso consta do RIPI em vigor, subsiste a controvérsia da aplicação de decisões do CARF a contribuintes que não sejam parte do processo.

Permanece também controverso, para o caso de aplicação do art. 76, inciso II, “a”, da Lei nº 4.502/1964, qual a extensão dos conceitos de “entendimento prevalecente” (caput do inciso II) e do que seja “decisão irrecorrível de última instância administrativa” para efeito de aplicação do referido dispositivo.

Tais problemas interpretativos, tormentosos e difíceis de resolver, devem-se aos esqueletos legislativos que, de tempos em tempos, saltam das catacumbas e passam a assombrar os hermeneutas. A solução é enterrá-los definitivamente, seja fazendo com que suas almas permaneçam vivas, pela paradoxal via da sua adoção sob uma nova roupagem adequada ao ordenamento tributário atual, seja sepultando-os de vez, pela via da revogação expressa, de forma que suas almas descansem em paz no reino jurídico da eternidade (que para uns é o céu e para outros o inferno).

6 REFERÊNCIAS

- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9ª ed. Brasília; UnB, 1997.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- SILVA, Rogério Pires da. A observância da jurisprudência fiscal dos Tribunais administrativos na esfera federal e a possibilidade de exclusão de penalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 29, p. 112-121, jun. 2006.
- STRECK, Lenio Luiz. **Lições de Crítica Hermenêutica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

Websites consultados:

Legislação Federal: disponível em <http://www2.planalto.gov.br/acervo/legislacao>

Acórdãos CARF: disponíveis em <https://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>