

CÉLIO ARMANDO JANCZESKI

O ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO E A APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA

1. INTRODUÇÃO

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 27 de outubro de 2004, por unanimidade, nos autos do Recurso Extraordinário n. 407190, Rei. Min. Marco Aurélio¹, ao decidir pela inconstitucionalidade da previsão de lei ordinária que limitava no tempo a aplicação de penalidade mais benéfica em matéria de direito tributário, revisita a interpretação do art. 106, II, c, do CTN. Com a decisão, o Plenário declarou a inconstitucionalidade da expressão *para os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de abril de 1997*, constante do *caput* do art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.258/97 (que restringia o art. 106, II, c) e atribuiu os efeitos da lei penalizadora menos gravosa ao ato fiscal ainda pendente de julgamento definitivo, declarando inconstitucional a parte que limitava o benefício no tempo.

2. IMPOSSIBILIDADE DE LEI ORDINÁRIA LIMITAR REGRA DE LEI COMPLEMENTAR

Inicialmente, em que pese a manifestação do Pretório Excelso, declarando a impossibilidade de uma lei ordinária alterar ou restringir tema relativo a normas gerais, previsto em lei complementar, oportuno o registro da ainda atual divergência na doutrina e na jurisprudência, acerca da superioridade hierárquica da lei complementar frente a lei ordinária. Alguns defendem não existir hierarquia, mas aspectos diversos de elaboração e campo de atuação diferenciado, de modo que lei ordinária não poderia cuidar de matéria de lei complementar, sob pena de invasão de competência e ofensa constitucional.² Outros entendem que a lei complementar é hierarquicamente superior a lei ordinária, mas que fora do campo específico traçado pelo constituinte, seria apenas lei ordinária, eis que necessário à configuração daquela espécie norma-

1. A ementa do acórdão, quando da elaboração do estudo (novembro/2004), ainda não tinha sido disponibilizada.

2. Neste sentido a posição do saudoso Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, 22ª. Edição, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 366.

tiva a forma e o conteúdo.³ Outros, por fim, preconizam que “a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula, e mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária”.⁴ O Superior Tribunal de Justiça tem trilhado a terceira corrente.

Neste contexto, levando-se em conta a previsão esculpida no art. 106, II, *c*, do CTN (recebido *com s tatus* de lei complementar pela Constituição de 1988), de que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, sempre que lei ordinária limitar temporalmente, ou restringir de qualquer forma, a aplicação retroativa de penalidade mais benigna, qualquer que seja a visão sobre lei ordinária e lei complementar, há de prevalecer a previsão referendada pela lei complementar.

A Corte Especial do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª. Região, ao apreciar a Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 1998.04.01.020236-8/RS, rei. Des. Federal Maria Lúcia Leiria, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 35, *caput*, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 9.528/97, coibindo a tentativa de lei ordinária limitar regra de lei complementar, *verbis*:

Constitucional. Normas Gerais de Direito Tributário. Aplicação de Penalidade mais Benigna.

1. Conflito existente entre lei ordinária, que limita temporalmente a aplicação retroativa de penalidade mais benigna, e lei complementar, que estabelece aplicação a “ato não definitivamente julgado”. Divergência doutrinária quanto à existência ou não relativamente à hierarquia.

2. Sempre que uma lei discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalidade, porque a lei ordinária invadiu competência reservada, constitucionalmente, à lei complementar.

3. A Constituição não fixou o conceito de “normas gerais de direito tributário”, enumerando, exemplificativamente algumas

3. Neste sentido, Geraldo Ataliba. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 36.

4. Neste sentido Hugo de Brito, *Posição Hierárquica da Lei Complementar*. São Paulo: Oliveira Rocha, Revista Dialética de Direito Tributário n. 14, 11/1996, p. 20.

delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário Nacional podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo.

4. São, contudo, “normas gerais” aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiro, Ambiental, Urbanístico, etc.)

5. Hipótese em que o art. 106 do CTN fixa os princípios, as diretrizes, os critérios de aplicação da penalidade mais benigna, e, portanto, é “norma geral de direito tributário”, critério básico a ser aplicado uniformemente, garantia mínima do contribuinte, que não pode ser alterada por mera lei ordinária. Legislação ordinária que invadiu, desta forma, competência reservada à lei complementar - art. 146, III, “b”, CF - e, assim, somente passível de alteração por outra lei complementar.

O artigo 35, da Lei n. 8.212/91, que na redação da Lei n. 9.528/97, imprimia limite temporal à aplicação de penalidade mais benéfica em matéria de direito tributário, contrariando o disposto no art. 106, II, c, do CTN, acabou por merecer reforma, advinda pela Lei n. 9.876/99, que dando nova redação ao referido art. 35, excluiu a limitação no tempo prevista pela norma revogada.

3. RETROATIVIDADE BENIGNA

A Constituição Federal estabelece, como norma geral, que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada* (inciso XXXVI, art. 5º.), estabelecendo que em matéria penal *a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu* (inciso XL, art. 5º). O Código Tributário Nacional, por seu turno, em seu art. 144, esclarece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Ao tratar do Sistema Tributário

Nacional, o constituinte originário alçou o *principio da irretroatividade da lei tributária* como direito fundamental do contribuinte (alínea *a*, do inciso III, do art. 150), estando ao abrigo das chamadas *cláusulas pétreas* (inciso IV, do parágrafo 4º, do art. 60) e como tal resguardado de qualquer tentativa de supressão (mesmo parcial) pelo poder constituinte derivado. O princípio não impede lei que conceda uma vantagem ao contribuinte tenha incidência retroativa, já que como direito individual seu, só opera como regra protetiva, isto é, quando a lei cria ou aumenta um tributo.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 106, II, estipula três casos de retroatividade da lei mais benígna aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

As três hipóteses de retroatividade estampadas pela lei acabam por beneficiar o contribuinte, sem empecilhos do ordenamento constitucional, que só proíbe a retroação de lei que agrave sua situação. Manifestando-se sobre o assunto, é a doutrina abalizada de Héctor Belisário Villegas, para quem *“la retroactividad es exigencia constitucional sói o en cuanto representa una tutela para los imputados. Si después de cometido el hecho, el legislador modifica favorablemente las consecuencias de la imputación, es objetivamente justo que no se niegue el beneficio a quien es té en condiciones de amparar se en la mayor benignidade*

Como observa com razão Hugo de Brito Machado, “não se há de confundir aplicação *retroativa* nos termos do art. 106, II, com anistia, regulada nos arts. 180 a 182 do Código. Embora em ambas as hipóteses ocorra a aplicação da lei nova que elide efeitos da incidência de lei anterior, na anistia não se opera alteração ou revogação da lei antiga. Não ocorre mudança na qualificação jurídica do ilícito. O que era infração continua como tal. Apenas fica extinta a punibilidade relativamente a certos fatos. A anistia, portanto, não é questão pertinente ao direito intertemporal”.^{5 6}

A hipótese da alínea *c*, do inciso II, do art. 106, do CTN, que trata da aplicação de penalidade mais benéfica, objeto deste estudo, preconiza por um

5. VILLEGAS, Héctor Belisário. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero e Tributário*. Buenos Aires: Astrea, 8. ed., 2002. p. 243.

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 13. ed., 1998, p. 71.

lado, que a lei nova continua prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo contribuinte, mas por outro, comina a esse ato uma pena menos severa. A penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

No passado, a jurisprudência vinha distinguindo entre multa moratória e multa punitiva, para autorizar a retroatividade benigna apenas para a última. Hodiernamente, no entanto, a distinção apresenta-se superada na doutrina e na jurisprudência que entende que uma vez assegurada correção monetária e juros moratórios, as sanções fiscais são sempre punitivas. E que se já exigidos correção monetária e juros de mora, qualquer acréscimo pecuniário implicará em penalidade, pouco importando a denominação utilizada. Se já não há dúvidas que a multa moratória constitui pena administrativa (Súmula 565, STF), como sanção fiscal punitiva, não há razões jurídicas para se afastar a aplicação de lei nova mais benéfica, nos termos do inciso II, do art. 106, do CTN.⁷

4. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO

Apesar de ainda perdurar em parte da jurisprudência pátria, o entendimento de que *ato não definitivamente julgado* é aquele que não foi solucionado de forma definitiva em razão de impugnação ou recurso administrativo pendente de julgamento e que não havendo feito judicial pendente sobre a matéria, há ato administrativo perfeito e acabado, que já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, está protegido contra a interferência da nova legislação pelo inciso XXXVI, do art. 5º, da CF (*ato jurídico perfeito*), tal posicionamento é minoritário. Mesmo aqueles que defendem esse posicionamento, aceitam que a interpretação de *ato não definitivamente julgado* compreende tanto o julgamento administrativo, como o judicial. Entendem, no entanto, que tendo sido solucionado o feito na esfera administrativa e não tendo o contribuinte aforado ação judicial com o objetivo de questionar o débito, restará impedido de se beneficiar de lei nova. É óbvio que não é esta a interpretação que reclama o inciso II, do art. 106, já que não há qualquer exigência de que o contribuinte, após resolvido o feito administrativamente, tenha que, em seguida, procurar o Poder Judiciário. E perfeitamente possível e inclusive é o caminho normalmente escolhido pelo contribuinte, o de esperar

7.O Pretório Excelso em sessão plena já referendou a tese de inexistir base jurídica para a distinção, como se verifica, p. ex. no julgamento do RE 79.625 in RTJ 80/104.

que o Fisco inscreva o título em dívida ativa e promova a cobrança via executivo fiscal. Afinal, se a exegese que se extrai do dispositivo legal é a de que prevalece não só para a autoridade administrativa como para a judiciária, não há de se ter o ato como definitivamente julgado. Ou como já se pronunciou o Pretório Excelso: “se ainda comporte o ato recurso ao judiciário não há como dizer-se estar ele definitivamente julgado”.⁸

Estando o crédito tributário impugnado judicialmente via ação anulatória de débito fiscal ou qualquer ação aonde o contribuinte demonstre seu inconformismo pela exigência, a retroatividade benigna prevista pelo Código Tributário poderá ser implementada até a extinção do feito. E na execução fiscal, quando é que o ato torna-se *definitivamente julgado*, impedindo a retroatividade benéfica da lei nova?

A matéria comporta duas correntes e ambas possuem defensores junto ao Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Uma das correntes entende que o momento processual limite para a retroação é até decorrer o prazo assinalado para os embargos, eis que após prossegue a execução somente com a prática de atos materiais, não dando mais lugar para incidentes próprios do processo de conhecimento.

Neste sentido o posicionamento da Segunda Turma, relatado pelo Eminente Ministro Ari Pargendler, nos autos do Recurso Especial n. 184.642/SP, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO. LEI MAIS BENIGNA. Constitui *ato não definitivamente julgado* o lançamento fiscal impugnado por meio de embargos do devedor em execução fiscal (CTN, art.106, II, c), mas o lançamento fiscal que já não pode sofrer ataque por meio de embargos de devedor, porque decorrido o prazo destes, é *ato definitivamente julgado*, que não pode ser revisto por petição atravessada nos autos da execução fiscal. Recurso Especial conhecido e provido.⁹

A Primeira Turma, por sua vez, entende que o ato definitivamente julgado deve ser entendido como ato consumado por decisão judicial, não necessariamente por sentença. Na execução fiscal, o processo só se finda com sua

8. STF - RE 95.900-9, DJU 08.03.85, p. 2602.

9. RESP 184.642/SP. Julgada pelo STJ, em data de 27 de outubro de 1998, Rei. Min. Ari Pargendler. DJU 07/12/1998, p. 78.

extinção na forma do art. 794, do CPC, ou com a arrematação, adjudicação ou remição definitivamente realizados, mesmo que transitada em julgado eventual sentença prolatada em embargos da executada.

A ementa do julgado, relatado pelo Eminentíssimo Ministro Demócrito Reinaldo, Recurso Especial n. 94.511/PR, porta a seguinte redação, *literis*:

EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DECRETO - LEI Nº 2.471/88. ART. 106, II, C, DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

O art. 106 do Código Tributário Nacional admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados.

Sobrevindo, no curso da Execução Fiscal, o Decreto-Lei nº 2.471/88, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário.

Na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases da arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794 do Código de Processo Civil. Recurso improvido. Decisão unânime.¹⁰

Restando incontroverso nas duas correntes que a retroação do art. 106 pode atingir penalidades já em fase de cobrança executiva e levando-se em conta que os embargos previstos no art. 16, da Lei 6.830/80, têm a natureza de ação e como opção do devedor podem não ser opostos, o que não impediria a retroação ser enfrentada na própria peça executiva e levando-se em conta ainda que na execução fiscal não há sentença, o limite temporal há que ser efetivamente *as decisões finais* promovidas na execução, que corresponde às fases da arrematação, da adjudicação ou da remição, ou com a extinção do processo, na forma do art. 794, do CPC.

E que enquanto não extinto o *crédito tributário* o ato não pode ser tido como *definitivamente julgado*, sendo irrelevante se já houve ou não a apresentação de embargos ou se esses já foram julgados, já que ainda pendente àquele.

10. Recurso Especial nº 94.511-96/PR, Rei. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 25/11/96, p. 46.154. No mesmo sentido: Recurso Especial n. 363366/RS, Rei. Min. José Delgado, DJU 08/04/2002.

Sobrevindo lei nova que beneficie o contribuinte, o interessado, em qualquer grau de jurisdição, enquanto não extinto o crédito, poderá apresentar petição demonstrando os fatos, cuja matéria há de se sobrepor à análise do mérito do crédito (em caso de anteceder o julgamento *-sentença ou acórdão* - em sede de embargos ou ação ordinária) ou, no caso da apreciação se implementar em executivo fiscal, ser a manifestação conhecida como *exceção de pré-executividade* e anulado o débito fiscal executado, já que há muito sepultado o posicionamento de inadmitir tal defesa em sede de execução fiscal. Afinal, mesmo líquido e certo, o título tomou-se inexigível (art. 618, I, CPC) por apresentar-se indevido em decorrência de expressa previsão legal que determina a retroatividade benigna. E mais: Sempre que a lei nova não ressalve os efeitos da lei anterior, verificado uma das hipóteses do art. 106, o juiz, de ofício, pode anular o débito fiscal (alínea *a e b*, do inciso II) ou reduzir a penalidade (alínea *c*, do inciso II), sem impingir máculas aos princípios gerais do Direito Tributário¹¹.

Ainda não definitivamente julgado o ato fiscal e tendo sobrevindo lei penalizadora menos gravosa, é de ser aplicado o princípio da benignidade, como alvitado no art. 106, II, *c*, do CTN, reduzindo a multa afligida ao contribuinte.¹²

11. JANCZESKI, Célio Armando. *Processo tributário administrativo e judicial na teoria e na prática*. Florianópolis: OAB, 2004, p. 44-51.

12. TRF da 4ª. Região, AC 2002.04.010264860, Rei. Des. Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, 1ª. T., DJU 07/05/2003.