IMPÔSTO SÔBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — MORA — MULTA

— A espontaneidade do contribuinte em confessar o débito exclui as penalidades fiscais, como limita a multa de mora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCESSO M.F. N.º 9.288/70

Discute-se, contraditòriamente, qual a norma legal aplicável à hipótese em que o contribuinte do impôsto sôbre produtos industrializados, tendo confessado o débito, deixa de recolhê-los nos prazos de que trata o art. 157, do Decreto 61.514, de 12 de outubro de 1967.

2. A dúvida estaria na eventual aplicação do art. 156, ou melhor, se após noventa dias, mas muitas aplicáveis não mais seriam as previstas no art. 157, mas as fixadas no art. 156.

3. Dispõem os citados artigos:

"Art. 156. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do impôsto na nota fiscal, ou de seu recolhimento ao órgão arrecadador competente, no prazo e na forma previstos neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas:

I. de 50% (cinqüenta por cento) do valor do impôsto, se o contribuinte o lançou devidamente e, apenas, não efetuou o seu recolhimento até noventa dias do término do prazo regulamentar;

II. de 100% (cem por cento) do valor do impôsto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de noventa dias do término do prazo regulamentar.

.....

Art. 157. Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem, espontâneamente, o órgão arrecadador competente, para recolher impôsto não pago na época própria, estarão sujeitos às multas de 5% (cinco por cento, 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do impôsto cobrados juntamente com êste, numa mesma guia, do modêlo 8, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até trinta, sessenta e após sessenta dias do término do prazo legal de pagamento".

4. À primeira vista poderiam parecer, ambos, regulados de multas da mesma natureza, que se elevariam em função do tempo.

5. Uma leitura mais atenta, porém, revela a linha divisória das disposições: enquanto o art. 156 impõe penas ao contribuinte que, embora tendo lançado o impôsto (escrita fiscal correta) ou que omitindo o próprio lançamento (escrita fiscal incorreta) deixa de recolher o tributo e *em ambos os casos, sem o conhecimento do fisco* — o art. 157 penaliza aquêle que, antes de qualquer procedimento fiscal, procura espontâneamente o órgão arrecadador.

6. Nas hipóteses citadas no artigo 156, a autoridade *não tem conhecimento de nada;* só por iniciativa da fiscalização pode ser aplicado, tendo o contribuinte direito a defesa e recurso.

7. O art. 157 trata da *mora* em débito espontâneamente confessado pelo devedor.

Havendo a confissão do débito — e, portanto, renúncia ao direito de defesa ou recurso, a iniciativa é sempre do contribuinte e não da fiscalização, o recolhimento é retardado e conseqüentemente, feito com os acessórios resultantes da mora. Não há multa penal, mas simples multa de mora.

8. A redação do art. 156 não é feliz, pois as penas são de dupla origem: falta de lançamento *ou* de recolhimento. Há aparente identidade de causa (no recolhimento) e superposição de prazo com o 157. A distinção básica está na *espontaneidade* do contribuinte, prevista no 157.

9. Inexistindo a espontaneidade, a questão é regulada pelo 156; inciso I, se houve lançamento e recolhimento até 90 dias e inciso II, se não houve lançamento ou o recolhimento não se fêz até aquêle têrmo final. Havendo espontaneidade, a matéria seria regulada apenas pelo 157, ou o crescimento da pena independeria dessa espontaneidade? Seriam as penas de ambos os dispositivos da mesma natureza? Essa a questão.

10. A doutrina predominante considera de *natureza obrigacional* a relação jurídica tributária muito embora certos autores nela vislumbrem uma relação de poder.

11. Alguns autores, v. g. Biannini, integram as obrigações *acessórias* — dentre elas as *penalidades* — como partes de uma única relação complexa; outros, como Jarach, consideram de natureza diversa a disposição tributária principal e as secundárias ou acessórias; para Vanoni não existe uma obrigação principal e outras acessórias, mas diversas obrigações de natureza legal, com a mesma natureza jurídica e igual hierarquia.

12. Entre nós, a questão doutrinária está dirimida por disposição legal adotando, diga-se a corrente dominante do pensamento jurídico (Cfr. arts. 113, 114 e 139, do Código Tributário Nacional).

13. A obrigação tributária é legal. A lei é norma jurídica dotada de sanção. Tôda ação ou omissão contrária à lei constitui uma infração, passível de penalidade, que varia em função da natureza da obrigação e gravidade do ato, comissivo ou omissivo, do agente infrator.

14. Há atos que constituem crimes e outros que embora não o sejam, são passíveis de punição. Daí a distinção entre *direito penal*, no sentido *específico* como ramo do direito público que trata dos atos considerados como crimes, fixando as penas respectivas e o sentido *genérico* da expressão, como o "conjunto dos dispositivos, pertencentes a qualquer ramo do direito, público ou privado, que fixam penalidades para punir as infrações aos dispositivos pertencentes a êsse mesmo ramo de direito" (Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de Legilslação Tributária*, p. 92).

15. Para Dino Jarach.

"El derecho tributário penal, forma parte del derecho tributário por *conexion de matéria*, pero no es integrante del derecho tributário propriamente, dicho, *es una rama aparte* del derecho tributário y *sustancialmente es derecho penal*, derecho sancionatorio" (*Curso Superior de Derecho Tributário*, Ed. Cima, 1957, tomo I, p. 335).

16. Resultaria o direito penal tributário de uma composição entre princípios gerais da matéria penal e peculiaridades da matéria tributária (op. cit., p. 340).

17. Distinguem-se, porém, as infrações de normas substantivas daquelas a normas e mais ainda das denominadas multas de mora.

Para as primeiras há necessidade do processo regular, assegurando o direito de defesa: "Nulla poena sine judicio".

18. A distinção entre infrações a normas substantivas ou adjetivas, formais, carece de maior interêsse, salvo quando a gravidade da infração desloca o fato para o campo do direito penal pròpriamente dito, onde já incidem as penas de privação da liberdade.

19. Na esfera estrita do denominado direito penal tributário, as penas são pecuniárias, por atos comissivos ou omissos de obrigações tributárias, principais ou acessorias.

20. Há, porém, sanções para determinadas omissões, caracterizando responsabilidade objetiva, que *operam de pleno direito*, independentemente de processo contraditório. É o caso das sanções de mora. Têm muito mais analogia com a multa de mora civil do que com qualquer outra sanção do direito penal tributário. E há autores que as consideram simples ressarcimento de danos, sem mesmo a índole da pena civil ou fiscal (v. g. Giuliani Fonrouge, *in Derecho Financero*, Ed. Depalma, 1962, v. I, p. 484).

21. Rubens Gomes de Souza admite também um direito tributário penal, vale dizer um capítulo do direito tributário, que fixa as penalidades em matéria tributária, muito embora hajam infrações tributárias que ao mesmo tempo sejam também crimes ou contravenções, cumpre analisar os atos que constituem infração *apenas tributária*, sem constituírem também infração do direito penal específico.

22. Nessa ordem de idéias o ilustre autor citado as divide em *fraude fiscal, infração regulamentar e mora*.

23. Quanto a esta, salienta:

"A mora é simplesmente o não pagamento do tributo no prazo devido, isto é, o pagamento com atraso, depois do vencimento. (Op. cit., p. 101).

E adverte:

"A mora não é um conceito próprio do direito tributário: é um conceito geral do direito das obrigações e aplica-se a tôdas as hipóteses de obrigações de

fazer e especialmente as de pagar, como é a obrigação tributária" (p. 101).

24. É no direito das obrigações, portanto, que se deve buscar o conceito doutrinário da mora e suas conseqüências.

A mora consiste em não cumprir a obrigação no tempo, lugar e forma convencionados, sendo uma das modalidades do inadimplemento. E, como salienta Agostinho Alvim, pode ser absoluto (quando a obrigação não foi, nem poderá ser cumprida) e inadimplemento mora, em que subsiste a possibilidade do cumprimento. (Cfr. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências*, p. 14-5).

25. Mais restritamente, portanto, a mora é o *retardamento* no cumprimento da obrigação.

Retardamento culposo, pois a culpa é elementar na mora, como elemento subjetivo.

Todavia, cabe assinalar, como o faz Agostinho Alvim, que —

"O nosso direito admite a responsabilidade do devedor ainda que sem culpa, quando haja convenção expressa nesse sentido".

E —

"Havendo convenção o retardamento, ainda que não culposo, produzirá os efeitos da mora" (op. cit., p. 29).

26. Geralmente se define a mora do devedor — a mora *solvendi* — eis que a do credor, além de não ter a mesma importância, é de freqüência menor, pois raramente o credor dificulta o recebimento. É nesse sentido, outrossim, o encadeamento do nosso raciocínio, quando mais não fôsse por ser esta a hipótese em exame.

27. Por outro lado, ainda com o intuito de restringir a emissão de conceitos, cabe assinalar que em se tratando, no caso, de prestação em dinheiro, excluída fica, também, a hipótese de inadimplemento absoluto, por isso que nas obrigações de prestação em dinheiro não há inadimplemento absoluto (impossibilidade do cumprimento da obrigação) mas tão sòmente o inadimplemento mora, uma vez que o credor pode obter, por outra forma, a prestação que lhe é devida (execução judicial).

28. Fixado o conceito da mora, vejamos as suas conseqüências, que são diversas. Seu principal efeito, no entanto, é a responsabilidade do devedor pelas perdas e danos.

Todavia, as conseqüências da mora restringem-se nos casos das obrigações de prestação em dinheiro.

29. Como assegura Francisco Campos: "No nosso direito, assim como no francês e no italiano, os únicos danos devidos em caso de mora na execução de obrigações que tenham por objeto o pagamento de uma soma em dinheiro são os juros moratórios de acôrdo com a taxa legal, se não convencionados entre as partes taxa diversa ou prevista no contrato indenização maior" (*Rev. For.*, v. LXVII, p. 491).

30. Nos casos de prestação pecuniária, excluído o aspecto doloso, limitam-se as conseqüências da mora aos juros estipulados ou os da lei e à pena convencional ou cláusula penal (C. Civil, art. 1.661). Esta última pode referir-se à inexecução completa, e de alguma cláusula em especial ou simplesmente à mora.

Daí sua divisão em multa compensatória e simplesmente moratória.

31. A pena convencional ou cláusula penal, originária do Direito Romano, onde se intitulava *stipulatio pœnæ*, era inicialmente considerada não como uma reparação do dano, mas a repressão do delito praticado pelo devedor não cumprindo a obrigação (Cf. Ambroise Colin e Henri Capitant. *Cours Élémentaire de Droit Fin. Français*, v. II, p. 24). Tal caráter abrandou-se, conservando-se o instituto pelas vantagens que representava a avaliação feita pelas partes, valendo como um refôrço da prestação prometida, sem perder, no entanto, o conceito de pena, de sanção, porém, civil.

32. Dividindo-se em *compensatória* e *moratória*, expressões empregadas por Demolombe e adotadas pela doutrina, daí resultam efeitos diversos, como adverte Múcio Continentino (*Da cláusula Penal no Direito Brasileiro*, p. 73). A primeira se destina a compensar o prejuízo decorrente do inadimplemento, a segunda é decorrência da mora, sem atender à existência ou não de dano. Guarda a feição primitiva do direito antigo. Essa distinção é consagrada pelo nosso direito positivo, dispondo o art. 917, do Cód. Civil que "A cláusula penal pode referir-se à inexecução completa da obrigação, à de alguma cláusula especial ou, simplesmente, à mora". Nela incorre o devedor, de pleno direito, desde que se vença o prazo ou que se constitua em mora.

33. Quando a cláusula penal é estipulada para a hipótese de inadimplemento total (caso em que é compensatória) o credor fica com a alternativa de exigir a multa ou a obrigação; se porém a cláusula diz respeito a mora (hipótese em que é apenas moratória) tem o credor o direito de exigi-la juntamente com a obrigação principal. É o que dispõem os artigos 918 e 919, do Cód. Civil. Em tôrno dessas disposições e dos próprios conceitos doutrinários, divergem os autores.

34. Nas obrigações de pagamento em dinheiro, porém, nos parece que a cláusula penal não poderá ser compensatória; é sempre moratória. É que:

"As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional" (Código Civil, art. 1.061).

Ademais:

"Para exigir a pena convencional não é necessário que o credor alegue prejuízo" (Cód. Civil, art. 927).

35. Tais normas, extraídas do direito das obrigações, são, a nosso ver, as que devem regular a questão das multas de mora, que constituem infrações de caráter civil na divisão feita por Rubens Gomes de Souza no compêndio acima citado (p. 103).

36. Cumpre, agora, caracterizar a multa de mora, fazendo a distinção entre ela e outras infrações.

37. A mora, como salientamos no item 20, verifica-se com o retardamento da obrigação; quando o devedor não efetua o pagamento no prazo fixado. Não se confunde com outras multas provenientes de infração. Nesse sentido é pacífica a jurisprudência dos Tribunais.
36. Ao conceituar as multas, segundo a divisão que faz, salienta Plácido e Silva:

"A multa é *fixa* quando a lei prescreve penalidade pecuniária certa para cada infração. A multa é de *majoração* quando, pela *sonegação* ou *inflação*, além da taxação devida é ela acrescida de uma percentagem a maior, tal como no caso dos *direitos em dôbro* no regime tarifário ou aduaneiro. A multa é de *mora* se imposta não pela sonegação ou infração às leis fiscais, *mas pela demora de seu resgate*" (*Finanças em Direito Fiscal*, n.º 170, Contravenções e penalidades, p. 337).

39. A multa de mora é, assim como a cláusula penal nas obrigações civis, "um modo de atuar no ânimo do devedor, para cumprir, com exatidão e pontualidade, a obrigação" (Clóvis Beviláqua, *C. Civil*, v. V, p. 65). Esta a sua função. Sua causa, porém, o fato que gera o direito a multa é, da mesma forma ainda que a pena convencional, o inadimplemento da obrigação no tempo: a mora.

40. Como salienta Clóvis Beviláqua, ao comentar o art. 921, do Cód. Civil:

"Havendo prazo o devedor incorre, de pleno direito, em mora, desde que deixou passar o têrmo sem cumprir a obrigação. *Dies interpellat pro homine*" (*op. cit.*, p. 70).

41. Fixados os conceitos doutrinários, passamos a atender as questões suscitadas no item 9.

42. A nosso ver, há nos dispositivos transcritos no item 3, três hipóteses delimitadas:

a) a multa de mora — exclusivamente de mora — fixada no inciso I, do artigo 156;

b) a hipótese alternativa (impôsto não lançado ou lançado e não recolhido) do inciso II, que não pode ser considerada especìficamente multa de mora, pois envolve, também, ainda que em forma alternativa a omissão do lançamento; e

c) a multa de mora (prevista no artigo 156, I) *reduzida em razão da espontaneidade* do contribuinte, que é regulada no artigo 157.

43. Tanto assim é que *a falta de espontaneidade* prevista no artigo 157, coloca o contribuinte sob as penas do 156. Neste último, o *caput* refere-se a duas espécies de multa — uma apenas de mora e outra caracterizando uma infração (falta de lançamento, inciso II) e mesmo infração qualificada (inciso III).

44. Não se poderia considerar o artigo 157 como o único regulador da mora, pois se assim fôsse só haveria a mora confessada.

45. Os dispositivos regulam — no que tange à mora — matéria idêntica, distinguindo-se pela condição, e conseqüente redução da multa de mora, prevista no segundo e determinada pela espontaneidade.

46. Resta, afinal, dirimir a questão referente à extensão e limitação do artigo 157. Vale dizer: a declaração espontânea do débito, "antes de qualquer procedimento fiscal" ilide o artigo 156? Limita a multa de mora ao máximo de 20%? Ou ultrapassando o prazo de sessenta dias, a multa, automàticamente, seria a do inciso I, do artigo 156?

47. O artigo 157 fixa três têrmos finais: "até trinta, sessenta e *após sessenta*" (nossos os grifos) dias.

48. O § 1.º dêsse dispositivo, que exclui do favor a iniciativa diversa do recolhimento é regulamentar e não legal. Seria como que interpretativo da lei, que prevê a iniciativa do recolhimento e não apenas da confissão. Só aquêle e não esta, seria o ato favorecido pela lei, e uma das interpretações. Em oposição, é sustentado que a iniciativa do contribuinte, excluindo, com a confissão, o direito de discutir e recorrer, ilidiria a ação fiscal, restando à Fazenda a execução da dívida confessada. Isso, é claro, admitindo a inexistência de êrro ou fraude quanto ao valor declarado, hipótese em que, em qualquer tempo, seria passível de revisão, tanto o valor do tributo quanto da multa, já então capitulada segundo os fatos apurados.

49. Assim, de duas uma: ou a confissão seria ato insuficiente para obter a redução legal, pois o dispositivo se refere à procura espontânea para recolhimento *da dívida* ou *a confissão* e pedido de recolhimento — ainda que não efetivado — seria suficiente para ilidir o processo fiscal e limitar o valor da multa.

50. Os prazos indicados no artigo 157 seriam, na mesma hipótese, para o recolhimento. O contribuinte não poderia utilizar-se do benefício apenas para reduzir a multa e ilidir o processo fiscal. Se não tivesse condições financeiras para recolher, de nada adiantaria confessar.

51. Se confessasse dentro do primeiro prazo (30 dias), sem recolher, estaria se expondo à multa de 50% ou o prazo é para o recolhimento e nesse caso *"após sessenta dias"*, qualquer que fôsse o tempo, a multa seria apenas de 20%?

52. Já procuramos demonstrar, com a possível clareza, a distinção entre a multa por infração e a multa de mora. Resta ver, na sistemática da lei, o fundo da questão equacionada, ou seja, a conseqüência da espontaneidade.

53. A importância da conduta do contribuinte, o valor dado à espontaneidade ressalta do artigo 153, que

exclui de penalidades "aos que antes de qualquer procedimento fiscal procurarem, espontâneamente, a repartição correspondente, *para comunicar a falta ou sanar a irregularidade*, quando fôr o caso, ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 57, 153 e 166" (inciso I).

54. Pelo disposto no artigo 153, a exclusão prende-se às infrações em geral com ressalva de hipóteses em que prevaleceriam as penas sem distinção quanto à sua natureza. Em face das ressalvas feitas, seria incompreensível tratamento mais grave para a mora que para as infrações qualificadas.

55. Em rigor da técnica, seria dispensável a ressalva quanto à mora. Esta porém, é feita e refere-se ao artigo 157, que trata da redução resultante da espontaneidade.

56. Ora, a par dos dispositivos que fixam penalidades de ordem fiscal, dois (artigos 153 e 157) dão tratamento benéfico àqueles que antes de qualquer procedimento fiscal procuram, espontâneamente, a autoridade exatora. O primeiro exclui as penalidades tributárias pelas isenções e o segundo reduz a multa de mora. Aquêle, ao excluir totalmente as penalidades, como benefício da espontaneidade, ressalva a hipótese do artigo 157. Ao fazê-lo, limita a multa de mora ao disposto neste. Ao contribuinte em mora que espontâneamente comunicar a falta não serão aplicadas outras penas pecuniárias — com fundamento na mora — nem das previstas no artigo 157.

57. Ressalte-se que tratamos aqui apenas e tão-sòmente de função de crédito fiscal, sem entrar nos ilícitos penais pròpriamente ditos.

58. Na contradição entre o § 1.º, do artigo 157 e o disposto no artigo 153, prevalece êste último, inserto na Seção II "Da aplicação e graduação das penalidades."

59. Se nessas disposições gerais sôbre a aplicação e gradução de penalidades inexistisse referência à ressalva a disposições que tratam da mora, o melhor entendimento seria que esta ali não se incluiria, por sua natureza. Ocorre, porém, que no regulamento a expressão penalidades foi empregada em sentido lato, tanto assim, que além do artigo 153 já referido, também o artigo 155 alude às multas — inequìvocamente de mora — de que trata o artigo 157.

60. Ante as disposições confrontadas de texto legal e pelos fundamentos de ordem doutrinária, notadamente a natureza das multas previstas e sua distinção concluímos que a espontaneidade do contribuinte, não só exclui as penalidades na forma prevista no artigo 153, como eleva a multa de mora ao máximo de 20%, estabelecido no artigo 157.

S.M.J. é o nosso parecer.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, 8 de dezembro de 1969. *Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira*, Procurador da Fazenda Nacional.

Subscrevo, integralmente, as considerações e conclusões do brilhante parecer do Procurador Dr. Pedrylvio Francisco Guimarães Ferreira.

Trata-se aliás, de matéria da mais alta relevância que está exigir decisão superior, de caráter normativo, que fixe orientação uniforme para a Fazenda Nacional, seja no que se refere à ação dos agentes do Fisco, seja para a defesa em juízo.

Nessas condições, submeto o entendimento desta Procuradoria à elevada consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado da Guanabara, 10 de fevereiro de 1970. *Cid Heráclito de Queiroz*, Procurador-Chefe.

PROCESSO N.º 9.288/70

IPI. Lançamento do impôsto e seu recolhimento a destempo.

Espontaneidade do contribuinte nos recolhimentos com atraso. Efeitos.

Regulamento (Decreto n.º 61.514-67), arts. 153, I, 156 e 157.

O bem lançado Parecer de fls. 14 *usque* 24, da labra do Dr. Pedrylvio Guimarães, conclui a fls. 24, n.º 60, *verbis*:

"a espontaneidade do contribuinte, não só exclui as penalidades da forma prevista no art. 153, como limita a multa de mora ao máximo de 20%, estabelecido no art. 157".

Mereceu aprovação do Dr. Procurador-Chefe, como se vê, a fls. 25. Êste sugere exame pela autoridade superior, por se tratar de matéria da mais alta relevância, como diz.

2. De fato. O art. 153, I, estabelece: 'Não serão aplicadas penalidades aos que, *antes de qualquer procedimento fiscal*, procurarem, *espontâneamente*, a repartição competente, para comunicar a falta ou sanar a irregularidade, quando fôr o caso". No art. 157 também se cogita de casos em que o contribuinte, voluntàriamente e sem qualquer outro estímulo, procura o órgão fiscal para regularizar-se. Daí a ressalva da parte final do art. 135.

I. O texto é êste, *verbis*:

"Art. 157. Os contribuintes que *antes de qualquer procedimento fiscal*, procurarem, *espontâneamente*, o órgão arrecadador competente para recolher impôsto não pago na época própria, estarão sujeitos às multas de 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do impôsto cobradas juntamente com êste, numa mesma guia, do modêlo 8, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até trinta, sessenta e após sessenta dias do término do prazo legal de pagamento".

A condição, como se observa, é comum às duas hipóteses. Para haver *espontaneidade* precisa que o contribuinte procure a repartição "antes de qualquer procedimento fiscal". Mas atendida essa condição, o favor da lei há de ser-lhe deferido. São os casos de exceção à regra geral da imposição de penalidades consistentes em multa.

3. Oart. 156 se aplica quando há *qualquer procedimento fiscal*. Se isto ocorre, não se verifica a *espontaneidade* exigida. Então fica sem aplicação o preceito favorável dos arts. 153, I, e 157. Mas se o contribuinte vem *espontâneamente*, não pode haver incidência do art. 156 e seus itens I, II e III. Doutro modo, a aplicação da lei estaria sendo má, ferida esta no seu espírito altaneiro. Os favores consistem em naturais estímulos, permitindo o contribuinte regularizar sua educação perante o Fisco; sem isto, ficaria como os demais aguardando a iniciativa da autoridade fiscal para só então cumprir sua obrigação, prestando o devido, depois de discutir.

Quem de sua própria iniciativa e sem outro impulso externo vai espontâneamente recolher o tributo, não pode ser tratado no mesmo pé de igualdade com o devedor que sòmente sob fôrça e compelido entrega o tributo da sua responsabilidade. A êste se aplica o art. 156; àquele o 1953, I, e 157. Duas situações muito *diversas* merecendo o tratamento *diverso* que a lei deu.

4. Isto pôsto, concordando com o entendimento da PFN-GB, entendo que a matéria merece e deve receber decisão da autoridade superior. Desssa forma, terá tratamento uniforme e sem divergência nos órgãos subordinados.

É o parecer, que submeto à alta deliberação do Senhor Ministro da Fazenda.

Ao G.M.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Em 6 de maio de 1971. *Cícero Araujo Souza*, Procurador-Geral Substituto.