



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

Recorrente : REFRIGERANTES DA BAHIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Salvador - BA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR
- **DILIGÊNCIA** - Pedido de diligência para a verificação de que houve o registro das mercadorias recebidas em devolução ao qual não se acolhe, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8748/93, por constatar que os elementos dos autos são suficientes para o julgamento, visto que o recorrente não trouxe elementos que a justificasse, como a indicação de provas e formulação de quesitos. **Preliminar rejeitada.**

NORMAS PROCESSUAIS - MEDIDA JUDICIAL - MATÉRIA SUBMETIDA À APRECIACÃO DO JUDICIÁRIO
- Com relação aos itens que trata da glosa de créditos indevidos pela apropriação de créditos básicos referentes à aquisição de insumos isentos, sendo: a) decorrentes de entradas de concentrados produzidos na Zona Franca de Manaus com projeto aprovado pela SUFRAMA; e b) decorrentes de aquisição de açúcar cristal saídos dos estabelecimentos produtores e atacadistas localizados na área de atuação da SUDENE (Lei nº 8.393/1991), por se tratar de matérias submetidas à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio. **Recurso não conhecido quanto aos itens mencionados.**

IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO - Em razão do princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, da CF; arts. 49 do CTN e 81 do RIPI/82), é indevida a apropriação de crédito de diversas origens, quer seja por falta de amparo legal ou porque não justificou os procedimentos adotados irregularmente: a) em razão de equívoco na escrituração de saldo devedor como se fosse credor; e compensação de saldo credor irreal e ainda créditos provenientes de diferenças da correção monetária dos créditos fiscais escriturados e/ou aproveitados no mês subsequente à data da compra; b) decorrentes de entrada de mercadorias sem destaque do IPI na saída do estabelecimento vendedor; c) decorrentes de recolhimentos a título de multa de mora, em diversos períodos, por entender que nos recolhimentos espontâneos após o prazo de vencimento do tributo não é devida a penalidade (art. 138 do CTN), sem obtenção de autorização da administração tributária em processo específico; d) por diferenças de valores entre o livro de apuração do IPI e o demonstrativo de aquisição de insumos apresentado; e) oriundos



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

de entradas por devolução de vendas, sem comprovação, por falta de apresentação das notas fiscais; e f) glosa de saldo credor indevido proveniente de diversos períodos anteriores. É inadmissível, por falta de amparo legal, a aplicação de correção monetária aos saldos credores na conta corrente fiscal, devendo a compensação se operar pelo valor nominal.

TR – O lançamento obedeceu o dispositivo contido na sentença judicial noticiada nos autos.

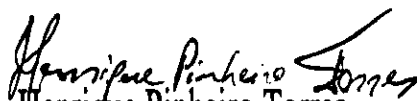
MULTA DE OFÍCIO - Não se justifica falar em multa confiscatória pela aplicação da multa de ofício quando o lançamento está de acordo com a legislação vigente e, ainda, a autoridade julgadora de primeiro grau a reduziu ao percentual de 75% em razão do disposto no artigo 45 da Lei n. 9.430/96, que é mais benigna ao contribuinte, em obediência ao disposto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea “c”.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
REFRIGERANTES DA BAHIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de diligência; II) em não conhecer do recurso, com relação à matéria levada à apreciação do Judiciário; e III) em negar provimento ao recurso, quanto à matéria remanescente.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002


Henrique Pinheiro Torres

Presidente



Adolfo Montelo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/cf/ja



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

Recorrente : REFRIGERANTES DA BAHIA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos em exame no presente processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida (fls. 1.018/1.023):

"Trata o presente processo de Auto de Infração do Imposto sobre Produtos Industrializados, lavrado às fls. 01/68, contra o contribuinte acima identificado, para exigir o crédito tributário no valor de 10.582.250,47UFIR (dez milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, duzentos e cinquenta Unidades Fiscais de Referência e quarenta e sete centésimos), para fatos geradores até 31/12/94 e R\$1.586.320,46 (um milhão, quinhentos e oitenta e seis mil, trezentos e vinte reais, quarenta e seis centavos) para fatos geradores a partir de 01/01/95. A autuação decorreu da constatação, pela Fiscalização, de que a empresa recolheu, a menor, o Imposto sobre Produtos Industrializados, em diversos períodos de apuração, por ter utilizado crédito indevido. Foram infringidos os artigos 45, XXVI; 81; 82, XI; 86, II, b; 97, I; 103, § 2º; 107, II e 112, IV todos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, no período de agosto/91 a dezembro/95. As infrações foram assim descritas, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 69/109:

I – apropriação indevida de créditos básicos referentes à aquisição de insumos isentos:

♦ aquisição de concentrado anterior à vigência da Resolução 387/93, em 03/11/93 – de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus – Concentrados do Amazonas (período de agosto/91 a setembro/92) e a Recofarma Indústria do Amazonas LTDA (nova razão social – no período de outubro/92 a outubro/93) – isentos do IPI, por força do artigo 45, XXI do RIPI/82, no período anterior à data de 03/11/93, ou seja, anterior à aprovação do projeto de atualização na linha de produtos daquela empresa pela Resolução nº 387/93-CAS. A referida Resolução concedeu à Recofarma o gozo dos benefícios fiscais previstos no Decreto-lei nº 288/67, regulamentado pelo Decreto nº 61.244/67, alterado pelo Decreto-lei nº 1.435/75, com nova redação dada pela Lei nº 8.387/91, e legislação pertinente. A SUFRAMA, atendendo ao pedido da Recofarma, expediu, em 21/02/95, Declaração (xerox pág. 389 e 390), ressaltando que a citada Resolução concedeu à empresa o gozo dos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 1.435/75, que em seu artigo 6º e parágrafos 1º e 2º, constitui a matriz legal dos artigos 45, XXVI e 82, XI do RIPI/82.

♦ aquisições de insumos posteriores à Resolução nº 387/93 (açúcar regional) somente passou a ser utilizado como insumo na fabricação dos concentrados a partir de março de 1994, donde se comprova que as



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

aquisições do período compreendido entre esta e a data da autorização, 03/11/93, tenha sido ao abrigo do artigo 45, XXI, do RPI/82, não gerando direito ao crédito do IPI, pois que fabricado sem a utilização daquele insumo.

♦ *entradas de concentrado proveniente de outros estabelecimentos – o contribuinte lançou na rubrica 'outros créditos', a título de Antecip IPI dvs NFs, concentrado/açúcar. Foram constatados, em vários períodos, créditos indevidos, originados das notas fiscais de devolução de empréstimo de concentrados, às empresas abaixo, cujo IPI não foi destacado nem na entrada e nem na saída dos produtos. O concentrado é isento por força do artigo 45, XXI, posto que as operações ocorreram em fevereiro/março de 1993.*

relativo à empresa interligada, Grapi Bebidas Refrigerantes Ltda. – (1ª quinzena de março/93; 2º decêndio de março/95)

relativo à empresa Refrigerantes da Bahia Ltda. (filial Feira de Santana) (1º decêndio de março/94).

Infração aos artigos: 45, XXVI; 82, XI; 81; 103, § 2º; 107, II e 112, IV

Enquadramento legal: artigo 3º, I; 8º; 347 e 56 parágrafo único, I, 57, IV e 59, todos do RPI/82.

♦ *créditos indevidos, decorrentes da aquisição de açúcar de cana, isentos da incidência do IPI por força da Lei 8.393/91, de empresas produtoras e atacadistas localizadas na área de atuação da SUDENE.*

II – apropriação indevida de créditos de origens diversas:

♦ *divergências ente os créditos registrados na escrita fiscal e os efetivamente comprovados: decorrentes das diferenças resultantes da atualização monetária dos saldos credores existentes na conta-corrente fiscal, em razão de equívoco na escrituração de saldo devedor como se fosse credor, compensação de valores originados de saldo credor irreal e ainda créditos provenientes de diferenças da correção monetária dos créditos fiscais escriturados e/ou aproveitados no mês subsequente à data da compra.*

♦ *crédito decorrente de entrada de mercadorias sem destaque do IPI na saída do estabelecimento vendedor Distribuidora de Bebidas Atlântico.*

♦ *créditos decorrentes de recolhimentos a título de multa de mora, em diversos períodos, por entender que nos recolhimentos espontâneos*



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

após o prazo de vencimento do tributo não é devida a penalidade (art. 138 do Código Tributário Nacional).

♦ *diferenças de valores entre o livro de apuração do IPI e o demonstrativo de aquisição de insumos apresentado.*

Infração aos artigos: 81; 103; § 2º; 107, II e 112, IV, todos do RIPI/82.

Enquadramento legal: artigo 3º, I; 8º; 347 e 56 parágrafo único, I, 57, IV e 59, todos do RIPI/82.

♦ *créditos referentes a valores não comprovados, oriundos de entradas por devolução de vendas, sem a apresentação dos documentos legais, as notas fiscais*

Infração aos artigos: 81; 86, II, b; 103; § 2º; 107, II e 112, IV, todos do RIPI/82.

Enquadramento legal: artigo 3º, I; 8º; 347 e 56 parágrafo único, I, 57, IV e 59, todos do RIPI/82.

III - glosa de saldo credor indevido proveniente diversos períodos anteriores:

Infração aos artigos: 81; 103; § 2º; 107, II e 112, IV, todos do RIPI/82.

Enquadramento legal: artigo 3º, I; 8º; 347 e 56 parágrafo único, I, 57, IV e 59, todos do RIPI/82.

Em relação às medidas judiciais na área de tributos, especificamente com repercussão na área do IPI, além dos Mandados Coletivos relativos aos créditos originados de insumos isentos, ficou constatado que a título da incidência da TRD, 'o contribuinte teve julgado procedente o pedido, afastando a exigência de correção monetária dos tributos, antes de seu vencimento, pela Taxa Referencial'. Então, no presente lançamento, a TRD foi exigida apenas como juros, incidentes a partir das datas de vencimento do IPI, de agosto a dezembro de 1991, de acordo com a decisão judicial.

O interessado, às fls. 957/969, impugna o lançamento alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminar:



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

- face ao texto legal contido no artigo 83 'd' da Lei 8.383/91 e da decisão judicial de fls. 579 e 589, impõe-se excluir de modo integral a TRD da base de cálculo, sob qualquer índice, limitando os juros a 1%, mesmo sob o argumento de que trata de parcela equiparada a juros, porque sua aplicação afeta o débito;

- os acréscimos legais deveriam ter sido calculados, para efeito de lançamento, a partir da data em que o imposto deveria ter sido pago e não da data em que se tornou devido, período-base, sendo incabível a multa com percentual acima de 20%;

Mérito:

- o auto tem como fundamento a aplicação das disposições do artigo 41 da ADCT da Constituição Federal. Pela descrição dos fatos da autuação, o autuante concorda que no regime anterior à Constituição vigente era assegurado ao adquirente dos produtos em causa, insumos isentos, creditar-se do valor correspondente ao imposto, calculado como se devido fosse, porque esses seriam empregados na industrialização de produtos cuja saída está sujeita ao imposto;

- a empresa adquire, para industrialização do seu produto – refrigerantes – matéria-prima classificada na posição TIPI 8202-90 – concentrado – fornecida ao abrigo da isenção referida no inciso XXVI do artigo 45 do RIPI, que gera direito ao crédito em virtude das disposições contidas no artigo 82, XI do RIPI;

- o benefício em questão está relacionado aos investimentos incentivados na Zona Franca de Manaus-ZFM, criado pelo Decreto-lei 1.435, que alterou a redação do Decreto-lei 288, autorizando o crédito do IPI, calculado como se devido fosse, em seu artigo 6º, parágrafos 1 e 2, entendendo o autuante que estes incentivos estariam revogados após o decurso do prazo de dois anos de vigência da nova Carta;

- a Constituição Federal, em pelo menos dois artigos, prevê a manutenção do benefício; no artigo 40 do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao manter a ZFM, e no artigo 41, parágrafo 2º, ao assegurar o direito adquirido, em respeito ao artigo 178 do CTN;

- quando da apreciação de um caso semelhante, o 2º Conselho de Contribuintes, recurso 94.657, cancelou o lançamento por unanimidade (conforme transcrição), considerando que a isenção do inciso XXVI, artigo 45 do RIPI/82 não foi revogada pelo artigo 41 do ADCT porque o incentivo tem natureza regional e não setorial;

[Assinaturas]



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

- o fato de ter sido a mercadoria recebida por transferência de outros estabelecimentos no país, mas com a industrialização processada na Zona Franca de Manaus, não afeta o direito ao crédito, porque se trata de insumo que será aplicado na fabricação de produto tributado;

- é irrelevante a data em que as mercadorias foram fabricadas, se antes ou após a data 03/11/93, aprovação do projeto, porque para o fato gerador do IPI o que importa é a data da saída do estabelecimento;

- a Resolução 387/93 – CAS é de natureza declaratória, seus efeitos retroagem à data em que foi protocolado o processo, e como consequência estão cobertas as aquisições anteriores à data da aprovação do projeto;

- no caso das compras de açúcar cristal, o benefício decorre de disposições constitucionais, art. 153 § 3.2 da Constituição Federal, que garante para o IPI uma tributação não cumulativa, calculado sobre o valor agregado, e não sobre o valor total da venda. Entende, que na hipótese de não ser possível agir deste modo, caberia o aproveitamento do crédito na base de 50% do imposto devido nas aquisições realizadas a não contribuintes, regra do artigo 82, inciso VII;

- realizar a correção monetária dos saldos credores lançados no Registro de Apuração é aplicar o princípio constitucional da isonomia, expresso no art. 150, II da Constituição, uma vez que os saldos devedores são atualizados se não liquidados no prazo de vencimento;

- a demora na escrituração afeta em termos econômicos o valor do crédito, justificando a correção monetária de créditos fiscais escriturados no mês subsequente à data da compra;

- o direito ao crédito do IPI na compra de insumos sem destaque do imposto é semelhante ao que ocorre nas aquisições do açúcar, cabível o creditamento para que se resguarde o princípio da não cumulatividade do tributo;

- por haver divergência sobre matéria de fato requer a realização de diligência, com base no artigo 148 do CTN para que se comprove a devolução do produto e o consequente direito ao recebimento do imposto pago;

- a possibilidade de recuperar, a título de crédito, o valor relativo à multa paga por atraso, está prevista no RPI no art. 96, IV, porque como determina o CTN, em seu artigo 138, o recolhimento espontâneo de ser



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

realizado acrescido apenas de encargos moratórios, sem qualquer multa de caráter penal;

Por fim, requer que seja julgado insubsistente o auto de infração."

Na mencionada decisão, a autoridade julgadora de primeira instância, através da Decisão de fls. 1018/1030, julgou procedente a ação fiscal, resumindo seu entendimento nos termos da Ementa de fls. 1.018, que se transcreve:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

- O princípio legal da não cumulatividade do IPI é exercido na forma prevista no RIPI aprovado pelo Decreto 87.981/82.*
- Incabível a manutenção do crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, isentos, não-tributados, ou tributados à alíquota zero.*
- Inadmissível a correção monetária de créditos de IPI escriturados e/ou aproveitados extemporaneamente.*

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE".

Cientificada em 08/04/97, a recorrente interpôs recurso voluntário em 29/04/97, às fls. 1.040/1.054, reafirmando os pontos expendidos na peça impugnatória, acrescentando, ainda, que:

a) com relação à multa, o art. 59 da Lei nº 8.383/91 não faz qualquer diferença literal entre produtos apurados por lançamento de ofício ou pagos espontaneamente. Assim, os valores relativos à multa são limitados a 20%, por disposição legal expressa;

b) a suplicante concorda plenamente com as observações da decisão recorrida quanto ao cálculo dos acréscimos, ou seja, a atualização monetária, juros e multa devem ser considerados a partir da data em que o imposto deveria ser pago (e não no período-base em que o crédito tributário foi apurado). Neste particular, espera a recorrente que a decisão que for proferida no presente recurso ratifique o entendimento nominal da decisão recorrida, que importa no provimento do apelo e não na confirmação do lançamento;

c) a decisão recorrida pondera que haveria que se ter em conta o fato de que a Resolução nº 387/93 do CA da SUFRAMA, que beneficiou a RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda. das vantagens do DL nº 288/67, só foi baixada em 03/11/93, e, por conseguinte, não haveria como validar o crédito para operações anteriores. A observação não é procedente, uma vez que a Resolução reconhece que o projeto desenvolvido pela empresa requerente é de interesse para a economia nacional. Por consequência, as vantagens ali atribuídas, necessariamente, são aplicadas a todos os resultados desde a data da implantação da empresa beneficiada;



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

d) quanto à discussão de que a utilização de matéria-prima, pela empresa amazonense originária de fora da Região, inviabilizaria a manutenção do crédito fiscal, e, se o projeto foi ou não cumprido adequadamente, terá de ser tratada no âmbito da SUFRAMA e, apurado o inadimplemento, revogariam-se os incentivos fiscais concedidos, inclusive a isenção do IPI;

e) admitir que o crédito esteja condicionado ao destaque do imposto devido e não foi lançado em razão da isenção seria o mesmo que negar validade ao princípio da não-cumulatividade que rege a cobrança do imposto, fazendo com que a base de cálculo fosse maior do que o valor agregado e, em termos econômicos, negar validade à isenção, pois o imposto que deixou de ser recolhido por força da lei estaria simplesmente sendo diferido para a operação subsequente. Transcreve ementa e junta por cópia, à fl. 1.058, o Mandado de Segurança nº 49.677;

f) a correção monetária dos créditos independe de lei expressa e sempre foi admitida pela jurisprudência, mesmo antes de existir legislação a respeito. É agora, em decorrência expressa de disposição constitucional, obrigação de caráter permanente, em razão da aplicação do princípio da isonomia;

g) com relação aos créditos não comprovados por devolução, só existe um modo de resolver adequadamente a situação, qual seja, a de processar diligência que permita identificar as mercadorias devolvidas e o crédito que, em consequência delas, deve ser aproveitado. Se o lançamento persistir sem o cumprimento desta formalidade, terá-se de dar nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de defesa;

h) quanto à diferença de multa por recolhimento espontâneo, de acordo com o art. 138 do CTN, o pagamento espontâneo do imposto reclamado antes de qualquer ação fiscal exonera a empresa de qualquer penalidade, devendo responder apenas pelo pagamento dos juros de mora.

Tendo em vista o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro de 1995, manifesta-se o Procurador da Fazenda Nacional, à fl. 1.057, opinando pela manutenção do lançamento, uma vez que *“as alegações do (a)(s) Recorrente(s) nada acrescentam a tudo que já foi detalhadamente apreciado em Primeira Instância, não trazendo alegação ou circunstância que justifique a reforma da Decisão, aqui reiterada em todos os seus termos.”*

É o relatório.



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ADOLFO MONTELO

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O lançamento compreende, em resumo, quanto:

I - à apropriação indevida de créditos básicos referentes à aquisição de insumos isentos:

- a) concentrados adquiridos de empresa localizada no Estado do Amazonas, em área abrangida pela Zona Franca de Manaus;
- b) açúcar adquirido de empresa localizada no Nordeste, em área de atuação das extintas SUDENE e SUDAN (isenção - art. 2º da Lei nº 8.393/9); e
- c) por entradas de concentrados provenientes de outros estabelecimentos não localizados na Amazônia Ocidental, a título de aquisição e devolução;

II - à apropriação indevida de créditos de diversas origens:

- a) decorrentes das diferenças resultantes da atualização monetária dos saldos credores existentes na conta-corrente fiscal, em razão de equívoco na escrituração de saldo devedor como se fosse credor; compensação de saldo credor irreal e ainda créditos provenientes de diferenças da correção monetária dos créditos fiscais escriturados e/ou aproveitados no mês subsequente à data da compra;
- b) decorrentes de entrada de mercadorias sem destaque do IPI na saída do estabelecimento vendedor Distribuidora de Bebidas Atlântico;
- c) decorrentes de recolhimentos a título de multa de mora, em diversos períodos, por entender que nos recolhimentos espontâneos após o prazo de vencimento do tributo não é devida a penalidade (art. 138 do CTN);
- d) por diferenças de valores entre o livro de apuração do IPI e o demonstrativo de aquisição de insumos apresentado;
- e) oriundos de entradas por devolução de vendas, sem comprovação, por falta de apresentação das notas fiscais; e
- f) glosa de saldo credor indevido proveniente de diversos períodos anteriores.



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

III – à discordância da multa de ofício aplicada.

Antes de examinar quaisquer aspectos do recurso, é de se reconhecer que para os dois primeiros incisos do item “I” do lançamento, que trata da glosa pela *“Apropriação indevida de créditos básicos referentes à aquisição de insumos isentos”*, a recorrente **buscou guarida no judiciário**, portanto, renunciou à esfera administrativa.

Com relação à glosa de créditos (item “I” do lançamento), como descrito no seu subitem “1”, às páginas 01/07 do Termo de Verificação (fls. 69/75), por entradas de concentrados utilizados, isentos do imposto, como matéria-prima na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (refrigerantes), que adquiriu na Zona Franca de Manaus, de estabelecimento com projeto aprovado pela SUFRAMA, no referido termo (fl. 71), verifica-se:

“Pretendendo assegurar a suas associadas o direito ao crédito do imposto calculado, como se devido fosse, a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, impetrou Mandado de Segurança Preventivo Coletivo, tombado na 22ª Vara da Justiça Federal no Rio de Janeiro sob n.º 91.00477833-4.

Conforme consulta o Sistema RENPAC (Rede Nacional de Pacotes), que fornece o andamento de processos nos tribunais regionais federais, a liminar foi concedida e posteriormente cassada e a segurança denegada.

A impetrante entrou com agravo regimental, que teve provimento negado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região.

A Associação entrou então com apelação, que se encontra à disposição do Ministério Público Federal para vista, conforme informação no extrato em anexo (doc. de fls. 475 a 481).

Foi obtida, através da Procuradoria da Fazenda Nacional, cópia da Sentença de 1ª Instância, que se encontra em anexo (fotocópia a fls. 421 a 433).”

Já, com relação ao subitem “2” do mesmo item do lançamento, que trata da glosa dos créditos decorrentes da aquisição de açúcar cristal isento da incidência do IPI na saída dos estabelecimentos de produtores e de atacadistas localizados na área de atuação da SUDENE, por força da Lei nº 8.393, de 30/12/91, que foi lançado na escrita como se devido fosse, melhor descrito no Termo de Verificação Fiscal em suas páginas 11 a 13 (fls. 71/73 dos autos), encontramos à fl. 80 a informação:

“Pretendendo assegurar a suas associadas o direito ao crédito do imposto calculado, como se devido fosse, a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, impetrou Mandado de Segurança Preventivo Coletivo, tombado na 22ª Vara da Justiça Federal no Rio de Janeiro sob n.º 92.0076266-2.

[Assinatura]

[Assinatura]



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

Conforme consulta ao Sistema RENPAC (Rede Nacional de Pacotes), que fornece o andamento de processos nos tribunais regionais federais, a liminar foi concedida e posteriormente cassada, a segurança denegada nos termos da fundamentação e em consequência o processo extinto com julgamento do mérito, conforme informação no extrato em anexo às fls. 475 a 481.

Foi obtida, através da Procuradoria da Fazenda Nacional, cópia da Sentença de 1ª Instância, que se encontra em anexo, às fls. 484 a 494."

A propositura de ação judicial importa em desistência do processo administrativo, como prevê o disposto no § 2º, art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.737/79, c/c o artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/80, segundo a interpretação sistemática desses dispositivos legais pela Administração Tributária expressa no ADN COSIT nº 01/97.

Este assunto da renúncia administrativa, mesmo que a medida judicial tenha sido intentada antes ou depois do pedido na esfera administrativa, já foi tratado na Declaração de Voto do ilustre ex-Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, referente ao Acórdão nº 202-09.261, que transcrevo a maior parte de suas assertivas:

"Não há dúvida que o ordenamento jurídico pátrio filiou o Brasil à jurisdição una, como se depreende do mandamento previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, assim redigido: 'a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito'. Em decorrência, as matérias podem ser argüidas perante o Poder Judiciário a qualquer momento, independentemente da mesma matéria sub judice ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.

De fato, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em Juízo.

Corroborando tal afirmativa, ensina-nos Seabra Fagundes, em sua obra 'O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário':

'54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem o controle jurisdicional das atividades administrativas.

[Assinatura]

[Assinatura]



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional.... A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e pratica também os atos conseqüentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional, mas materialmente administrativa que é a da execução da sentença pela força. O Contencioso Administrativo, na verdade, tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nessa situação, a Fazenda possui, ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos sujeitos da relação tributária chegar a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando basicamente evitar o posterior ingresso em Juízo.

Analisando o campo de atuação das Cortes Administrativas, Themistocles Brandão Cavalcanti muito bem aborda a questão, a saber: 'Em nosso regime jurídico administrativo existe uma categoria de órgãos de julgamento, de composição coletiva, cuja competência maior é o julgamento dos recursos hierárquicos nas instâncias administrativas.

A peculiaridade de sua constituição está na participação de pessoas estranhas aos quadros administrativos na sua composição sem que isto permita considerar-se como de natureza judicial. É que os elementos que integram estes órgãos coletivos são mais ou menos interessados nas controvérsias - contribuinte e funcionários fiscais.

Incluem-se, portanto, tais tribunais, entre os órgãos da administração, e as suas decisões são administrativas sob o ponto de vista formal. Não constituem, portanto, um sistema jurisdicional, mas são partes integrantes da administração julgando os seus próprios atos com a colaboração de particulares.'

Pacífica também é a jurisprudência nessa matéria na Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão n.º 108-02.943, assim ementado:

'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES - IMPOSSIBILIDADE - A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, antes ou depois do lançamento 'ex-officio', enseja renúncia ao litígio administrativo e impede a



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

apreciação das razões de mérito, por parte da autoridade administrativa, tornando-se definitiva a exigência tributária nesta esfera.'

Ante o exposto, e tendo em vista que a jurisprudência predominante nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e de nossos Tribunais Superiores (STJ e STF) vem corroborar com o entendimento defendido neste voto de haver renúncia na hipótese dos autos, entendo que não se deve tomar conhecimento do recurso, quanto à matéria levada à apreciação do Judiciário.

Em apreciação da preliminar levantada, deixo de acatá-la quanto ao pedido de diligência para a verificação de que houve o registro das mercadorias recebidas em devolução, já indeferido pela autoridade de primeira instância, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, por constatar que os elementos dos autos são suficientes para o julgamento, visto que a recorrente não trouxe elementos que a justificasse, como a indicação de provas e formulação de quesitos.

Como bem fundamentado na decisão recorrida, não assiste razão à recorrente, quanto à ilegalidade da TR e da TRD, visto que a TRD foi utilizada a título de juros de mora e não como correção monetária, obedecendo a decisão judicial, como exposto no Termo de Verificação Fiscal (fl. 95), onde o autuante diz:

"... além dos Mandados Coletivos anteriormente citados, foram apresentados elementos referentes à Ação Declaratória contra a União, que trata da incidência da T.R.D.

Conforme fotocópias de documentos de fls. 579 a 589 o contribuinte teve julgado procedente o pedido, afastando a exigência de correção monetária de tributos, antes de seu vencimento, pela Taxa Referencial.

No presente lançamento a T.R.D. será exigida apenas como juros, incidentes a partir das datas de vencimento do IPI, de agosto a dezembro de 1991, estando compatibilizado com a decisão judicial."

A TRD foi exigida neste lançamento no período de agosto a dezembro de 1991, enquanto que a IN SRF nº 32/97, invocada no recurso, trata da exclusão da cobrança da TRD no período compreendido entre 04.02.91 e 29.07.91, portanto, nada a reparar quanto a este item.

Ainda, os cálculos dos juros de mora foram efetuados tendo em conta os dispositivos legais descritos nos autos no Demonstrativo de Multas e Juros de Mora.

Não assiste razão à recorrente ao dizer que o lançamento está em desacordo com o definido no Decreto nº 22.626/33, pela inclusão no lançamento de juros moratórios superiores a 1% (um por cento), contrariando o comando do § 3º do artigo 192 da CF, pois há decisões do STF afirmando que aquela norma constitucional não é auto-aplicável.

O artigo 161 do CTN (Lei nº 5.172/66) disciplina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de

RP

SA



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

quaisquer medidas de garantias previstas nesta lei ou em lei tributária, enquanto que o parágrafo primeiro do citado artigo diz que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, e, para as exigências de tributos e contribuições federais vencidas, existem normas legais autorizando a cobrança em percentagem superior a um por cento.

Não se justifica falar em multa confiscatória pela aplicação da multa de ofício, pois o agente fiscalizador, no caso, o Auditor Fiscal da Receita Federal, procedeu de acordo com a legislação vigente, aplicando a multa de ofício, e a autoridade julgadora de primeiro grau a reduziu do percentual de 100% para 75%, em razão do disposto no artigo 45 da Lei nº 9.430/96, que é mais benigna ao contribuinte, em razão do princípio da retroatividade, quando lhe favorece, como disciplinado no Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, alínea "c".

A multa de ofício como sanção tributária é a penalidade pecuniária que tem o indiscutível efeito psicológico de punir o autor da infração cometida, esperando, com isso, que a infração não seja consumada.

Demais glosa de crédito do IPI.

A matéria é conhecida deste Colegiado, existindo reiteradas e unânimes decisões, sempre no sentido de que, nos termos da própria Constituição, a não-cumulatividade do imposto é exercida pelo aproveitamento do "montante do imposto cobrado na operação anterior", ou seja, do imposto incidente e pago sobre os insumos adquiridos, o que não ocorre quando tais insumos são desonerados do tributo.

Para apreciar o lançamento, necessário se faz a análise do princípio da não-cumulatividade.

A não-cumulatividade do IPI nada mais é do que o direito que os contribuintes têm de abater do imposto devido nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial o valor do IPI que incidira na operação anterior, isto é, o direito de compensar o imposto pago na aquisição dos insumos com o devido referente aos fatos geradores decorrentes das saídas de produtos tributados de seu estabelecimento.

A Constituição Federal de 1988, reproduzindo o texto da Carta Magna anterior, assegurou aos contribuintes do IPI o direito a creditarem-se do imposto cobrado nas operações antecedentes para abater nas seguintes. Tal princípio está insculpido no art. 153, § 3º, inciso II, *verbis*:

"Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

I - omissis

IV - produtos industrializados.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

I - Omissis

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;". (grifo não constante do original)

Para atender à Constituição Federal, o CTN dá, no artigo 49 e parágrafo único, as diretrizes desse princípio e remete à lei a forma dessa implementação:

"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes."

O legislador ordinário, consoante essas diretrizes, criou o sistema de créditos que, em regra geral, confere ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto **cobrado** nas operações anteriores (o IPI destacado nas Notas Fiscais de aquisição dos produtos entrados em seu estabelecimento) para **ser compensado com o que for devido** nas operações de saída dos produtos tributados do estabelecimento contribuinte, em um mesmo período de apuração, sendo que, se em determinado período os créditos excederem os débitos, o excesso será transferido para o período seguinte.

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos produtos nele entrados (na operação anterior), ou seja, se houver débito do imposto na saída dos produtos do estabelecimento contribuinte, necessariamente haverá crédito do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos tributados saídos do estabelecimento industrial ou equiparado.

Essa é a regra trazida pelo artigo 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzida pelo art. 82, inciso I, do RIPI/82, e, posteriormente, pelo art. 147, inciso I do RIPI/1998, c/c o art. 174, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 2.637/1998, a seguir transcrito:

"Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".
(grifo não constante do original)



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos insumos utilizados em produtos que venham a sair do estabelecimento industrial com isenção. Não se alegue que o dispositivo acima vai de encontro ao princípio da não-cumulatividade do IPI, pois este não assegura o direito ao crédito relativo às entradas (operações anteriores) quando não há débitos nas saídas em virtude de isenção, até porque o texto constitucional garante a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Como nas operações com produtos com isenção não há imposto devido, obviamente não existe imposto a ser compensado e, portanto, não há falar-se em créditos, tampouco em não-cumulatividade. Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a produtos isentos não constitui, absolutamente, afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade do IPI ou a qualquer outro dispositivo constitucional.

É de se ressaltar que o direito ao crédito do tributo, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, relativo aos insumos adquiridos, está ligado, salvo norma expressa ao contrário, ao trato sucessivo das operações de entrada e saída que, realizadas com os insumos tributados e o produto com eles industrializado, compõem o ciclo tributário. Disso decorre ser impossível o creditamento do imposto, por parte dos estabelecimentos industriais, em relação às operações de saída de produtos com isenção

Por outro lado, não se deve confundir isenção com tarifas neutras (tributação à alíquota zero). A primeira, por constituir-se em exclusão do crédito tributário, tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva que incide sobre determinado produto, a cujo valor resultante o legislador diretamente renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo, enquanto a segunda nada mais é do que uma simples fórmula inibitória de se quantificar aritmeticamente a incidência tributária, de modo que, mesmo ocorrendo o fato gerador, não se instala a obrigação tributária, por absoluta falta de objeto: o *quantum debeatur*.

A análise do inciso II do § 3º do art. 153 da CF/88 vem demonstrar com profunda clareza a existência de fronteiras a serem respeitadas, quando da observação do princípio da não-cumulatividade, ou seja, que a compensação dos débitos pelas saídas está limitada ao montante cobrado nas operações anteriores.

Igual limitação também está capitulada no art. 49 do CTN ao indicar como valor a compensar do imposto pago relativamente aos produtos entrados no estabelecimento industrial.

Obedecendo ao preceito constitucional e ao Código Tributário Nacional, o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, trata da não-cumulatividade, ao estabelecer o sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento.

Com relação aos demais créditos de IPI, a exceção dos créditos por entradas de concentrados adquiridos de empresas localizadas na área da SUFRAMA, como os de



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

entradas de matérias-primas – açúcar – saídas com isenção de estabelecimentos localizados no Nordeste, não há que se falar em créditos, simplesmente porque eles não existem.

Admitir a existência de suposto crédito é ferir o preceito constitucional e ignorar o CTN, que segue a regra básica instituída pela Lei Maior, que limita a compensação dos débitos do imposto ao montante cobrado nas operações anteriores.

O alargamento dos efeitos instituídos pelo princípio da não-cumulatividade, para este caso, por interpretação administrativa, sem ao menos a existência de lei ordinária que autorize tal procedimento, seria atribuir direitos que extrapolam a limitação constitucional.

Por isso, nego provimento quanto aos creditamentos decorrentes de entrada de mercadorias sem destaque do IPI na nota fiscal de saída do estabelecimento vendedor, e aos concentrados adquiridos e/ou recebidos por devolução de estabelecimentos não localizados na área da SUFRAMA, pois, quanto a estes itens e os demais adiante examinados, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

Com respeito à correção monetária sobre crédito básico do IPI, saldo credor e outras rubricas, este Colegiado, em diversos julgados, tem decidido ser inadmissível, por ausência de previsão legal, a correção monetária de créditos do IPI aproveitados a destempo e aqueles não aproveitados na escrita fiscal, por insuficiência de débitos no respectivo período de apuração.

Recorro, nesta oportunidade, aos ensinamentos do Ministro Moreira Alves, da Suprema Corte, esposados em seu despacho no Agravo de Instrumento nº 198889-1-SP, de 26 de maio de 1997, assim reproduzido:

"Segundo a própria sistemática de não-cumulatividade, que gera os 'créditos' que o contribuinte tem direito, a compensação deve ocorrer pelos valores nominais. Assim dispõe a lei paulista. A correção monetária dos 'créditos', além de não permitida pela lei, desvirtuaria a sistemática do tributo.

23.1 - Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema de compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência de ICM em cascata. Do quantum simplesmente apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, deduz-se o tributo já recolhido em operações anteriores com aquela mercadoria, ou seus componentes, ou sua matéria prima, produto que esteja incluído no processo de sua produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso da obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração de ICMS, visando sua incidência de forma cumulativa.

24.) - Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

atividades, não tem direito de cobrar seus 'créditos' não escriturados da Fazenda. Esses créditos não existem sem o débito correspondente.

25.) - Na realidade, compensam-se créditos e débitos pelo valor nominal constituídos no período de apuração. Incidindo correção monetária nos créditos, sendo contabilizado, um que for, em valor maior que o nominal, haverá ofensa ao princípio da não-cumulatividade. É um efeito cascata ao contrário, porque estará se compensando tributo não pago, não recolhido.

26.) - O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. O correspondente dos 'créditos'. O correspondente dos 'créditos' contábeis em discussão são os valores registrados na coluna dos débitos, os quais também não sofrem nenhuma correção monetária - o que configura mais uma razão a infirmar a invocação de 'isonomia' para justificar a atualização monetária dos chamados 'créditos'. Somente após o cotejo das duas colunas quantifica-se o crédito tributário, o que bem demonstra a completa distinção entre este e aqueles.

27.) - Estabelecida a natureza meramente contábil, escritural do chamado 'crédito' do ICMS (elemento a ser considerado no cálculo do montante do ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não tem expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender aplicar o instituto da correção ao creditamento do ICMS.

28.) - A técnica do creditamento escritural, em atendimento ao princípio da não cumulatividade, pode ser expressa através de uma equação matemática, de modo que, adotando-se uma alíquota constante, a soma das importâncias pagas pelos contribuintes, nas diversas fases do ciclo econômico, corresponda exatamente à aplicação desta alíquota sobre o valor da última operação. Portanto, por essa operação uma operação matemática pura, devem ficar estanques quaisquer fatores econômicos ou financeiros, justamente em observância ao princípio da não cumulatividade (artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e artigo 3º do Decreto-lei nº 406/68). (fls. 81/83).

29.) - Por sua vez não há falar-se em violação ao princípio da isonomia, isto porque, em primeiro lugar, a correção monetária dos créditos não está prevista na legislação e, ao vedar-se a correção monetária dos créditos de ICMS, não se deu tratamento desigual a situações equivalentes. A correção monetária do crédito tributário incide apenas quando este está definitivamente constituído, ou quando recolhido em atraso, mas não antes disso. Nesse sentido prevê a legislação. São créditos na expressão total do termo jurídico, podendo o Estado exigí-lo. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não cumulatividade." (Grifo meu)



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

Resta, portanto, bem caracterizada, nas lições do ilustre jurista, a diferença entre créditos definitivamente constituídos e créditos escriturais. Estes não existem sem o respectivo débito, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte, sendo, portanto, inadmissível a correção monetária destes créditos como se fossem créditos constituídos e aproveitados a destempo.

E essa afirmação constata-se nos julgados pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, como se depreende dos Acórdãos adiante transcritos:

"IPI – CRÉDITO – CORREÇÃO MONETÁRIA – Não cabe fazer o crédito de correção monetária relativa a valor de créditos de imposto extemporaneamente realizados na escrita fiscal. Recurso negado." (Acórdão nº 202-02.619, de 05.07.89).

IPI – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – CORREÇÃO MONETÁRIA – Por falta de previsão legal torna-se inadmissível a correção monetária de créditos do IPI escriturados extemporaneamente, após o período de apuração em que poderiam ser deduzidos. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão nº 201-65.947, de 10.01.90).

IPI – CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO DE IPI ESCRITURADO EXTEMPORANEAMENTE – Descabe a correção monetária de crédito de IPI lançado extemporaneamente. Precedentes STJ e STF.[...] Recurso negado. (Acórdão n.º 201-72.461, de 03.02.99)

CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDO CREDOR – Incabível a atualização monetária do saldo credor gerado na escrita fiscal de IPI, por ausência de previsão legal. Tais créditos, meramente escriturais, por sua natureza, não se incorporam ao patrimônio do contribuinte. Precedentes do STF e do STJ sobre o assunto. Recurso negado." (Acórdão nº 202-12.553, de 08.11.2000).

Adoto, ainda, assertivas contidas no voto proferido pelo ilustre ex-Conselheiro e ex-Presidente desta Câmara Marcos Vinicius Neder de Lima, que resultou no Acórdão nº 202-12.553.

"Nesse sentido, a jurisprudência desse Conselho firmou-se no sentido de não admitir a correção dos saldos credores gerados na escrituração. O crédito na escrita fiscal não existe sem o débito correspondente e a atualização monetária somente dos créditos geraria distorções na sistemática de apuração desse imposto. São créditos meramente escriturais e, por sua natureza, não se incorporam ao patrimônio do contribuinte.

A Suprema Corte, ao examinar a matéria, corroborou esse entendimento. Como depreende-se do Acórdão proferido no julgamento do RE n.º 199.911 – SP, 15 de dezembro de 1998, assim ementado:



Processo nº : 10580.004651/96-37
Recurso nº : 103.035
Acórdão nº : 202-14.247

'Tributário. ICMS. Ausência de correção monetária dos créditos acumulados. Não caracteriza a ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Recurso não conhecido.'

No mesmo sentido, a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Resp nº 212.899/RS, de 07 de fevereiro de 2000, a saber:

'EMENTA – TRIBUTÁRIO – IPI – CRÉDITOS ESCRITURAIS – CORREÇÃO MONETÁRIA – NÃO INCIDÊNCIA. O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados, transferindo-se o saldo verificado para o período ou períodos seguintes (CTN, artigo 49).

O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre créditos escriturais. Recurso improvido."

Entendo, sem duvida, de que **são indevidos** os créditos levados a efeito pelo contribuinte a título de **correção monetária**.

No que diz respeito à glosa: por diferenças de valores entre o livro de apuração do IPI e o demonstrativo de aquisição de insumos apresentado; oriundos de entradas por devolução de vendas, sem comprovação, por falta de apresentação das notas fiscais; e de saldo credor indevido proveniente de diversos períodos anteriores, a Recorrente não logrou provar nada a seu favor. Nego provimento quanto a estes itens.

Quanto à glosa de valores que a recorrente se creditou em decorrência de recolhimentos a título de multa de mora, em diversos períodos, por entender que nos recolhimentos espontâneos após o prazo de vencimento do tributo não é devida a penalidade (art. 138 do CTN), também não merece reparos, devido ao princípio da não-cumulatividade amplamente demonstrado anteriormente, devendo, se fosse o caso, primeiramente, obter junto à autoridade administradora do tributo o direito à repetição do indébito para depois proceder ao crédito, se deferido.

Mas, entendo não merecer razão à requerente, visto que a multa de mora exigida sobre impostos e contribuições é de natureza compensatória e destina-se a compensar o sujeito ativo da obrigação tributária pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido; é considerada penalidade de caráter civil, visto ser comparável à indenização prevista no direito civil, portanto, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por tais acréscimos designados por moratórios.

A multa moratória tem natureza compensatória ao guardar equivalência com o prejuízo provocado, sendo indicado pela própria legislação atual ao fixar o percentual de acréscimo de 0,33% ao dia até o limite máximo de 20% em relação ao tempo do atraso, tendo



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

sua previsão expressa no artigo 59 e seus parágrafos da Lei nº 8.383/91 e no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Pelas razões que a seguir exporemos, entendemos que a doutrina e a jurisprudência fundamentam nosso ponto de vista, conforme se vê da lição de Zelmo Denari,¹ e transcrevemos abaixo excertos do ensinamento doutrinário:

"A nosso ver, as multas de mora - derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída - são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito".

Com a habitual clareza, o civilista² Messineo nos dá aviso dos diferentes modelos de comportamento normativo:

"A sanção pode operar com base em dois pressupostos: ou porque foi violada a norma que, no interesse geral, impõe determinado dever, ou porque foi violado um direito subjetivo alheio garantido pela norma ... Em cada um dos casos a sanção tem caráter diferente: se no primeiro a finalidade é de restaurar o ordenamento jurídico violado, no segundo, sua finalidade é de restaurar o direito subjetivo que foi atacado".

As multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização *ex vi legis*.

Como argumento, as multas de mora, enquanto sanções civis, qualificam-se como acessórias da obrigação tributária, cujo objeto principal é o pagamento do tributo. Essa acessoriedade, em contraposição à autonomia, as tornam inconfundíveis com as multas punitivas.

Não interessa o motivo pelo qual o contribuinte não pagou. Nada se pode opor a este crédito da Fazenda. Mas, como, por outro lado, a contribuinte não incorreu em nenhuma ilicitude, tendo inclusive cumprido todas as obrigações acessórias, deve apenas o tributo, os juros e a multa de mora.

Acerca do tema em comento, não se pode esquecer dos sábios ensinamentos do saudoso FÁBIO FANUCCHI³, em sua judiciosa argumentação, onde encerra sólida construção

¹ Zelmo Denari em parceria com Paulo José da Costa Júnior, *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, São Paulo, Editora Saraiva, 1995.

² Francesco Messineo, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, Giuffrè, 1957, p.27.

³ Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Capítulo XIV – Direito Tributário Penal.

[Assinatura]

[Assinatura]



Processo nº : 10580.004651/96-37

Recurso nº : 103.035

Acórdão nº : 202-14.247

doutrinária, suficiente para refutar divergências porventura existentes na matéria. Eis, portanto, excertos da exposição do Mestre FANUCCHI, verbo *ad verbum*:

"134. Natureza jurídica das penalidades - As penalidades previstas na legislação tributária, o mais das vezes traduzidas por prestações monetárias, impostas independentemente da existência da obrigação de pagar tributo, ou, ainda, adicionais a um tributo devido, reveste-se da mesma natureza jurídica das punições civis e penais, conforme a origem que tenham.

No primeiro caso, revestindo-se com a característica de multa civil, elas representam simples reposição de prejuízos causados ao erário público e geralmente decorrem de atrasos na satisfação da obrigação tributária. São tipicamente parcelas de indenização monetária e se fazem acompanhar, em quase toda a legislação ordinária de tributação no Brasil, de juros moratórios.

Essas indenizações são chamadas de multas moratórias, exemplo da denominação do apêndice que normalmente as acompanha, isto é, os juros de mora.

No segundo caso, revestindo-se exclusivamente de características de punição, têm as penalidades a mesma natureza que acompanha a sanção do direito penal, sendo graduadas de acordo com a infração cometida. Constituem matéria de direito tributário penal.

Segundo a gravidade de infração tributária cometida, ela pode gerar repercussões além do direito tributário, invadindo o campo regulado pelo direito penal. Neste caso, está-se diante de crimes ou contravenções de natureza tributária, e o terreno em que se há de laborar será o que se pode chamar de direito penal tributário." (grifei)

Isto posto, rejeito a preliminar suscitada com relação ao pedido de diligência, não conheço do recurso com relação às matérias levadas à apreciação do Judiciário, e nego provimento aos demais itens do recurso.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002

ADOLFO MONTELO