



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	10675.000975/2002-29
<b>Recurso n°</b>	136.858 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESSARCIMENTO DE IPI
<b>Acórdão n°</b>	203-12.463
<b>Sessão de</b>	17 de outubro de 2007
<b>Recorrente</b>	BRASPELCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

Ementa: .NORMAS PROCESSUAIS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. REVISÃO. REFORMATIO IN PEJUS. POSSIBILIDADE.

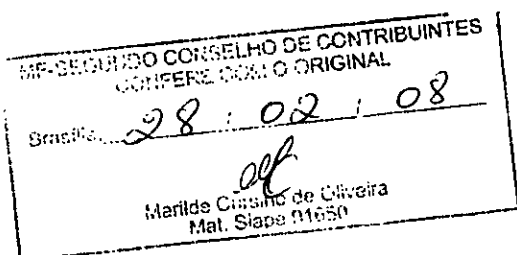
É possível que a decisão do julgamento da Manifestação de Inconformidade piore a situação do contribuinte (*reformatio in pejus*), nos termos do parágrafo único do art. 15 do PAF e do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99)

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. MERA REVENDA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.

OPERACIONAL BRUTA. CONCEITO. EXCLUSÃO VENDAS AO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE.

O cálculo do benefício deve ser realizado com base na receita bruta de exportação do estabelecimento produtor exportador, excluindo-se as vendas ao mercado interno.




**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.  
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.**


É cabível a exigência da multa moratória correspondente, no pagamento espontâneo de tributo após o seu vencimento.

Recurso provido em parte.

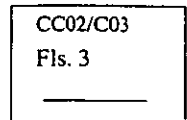
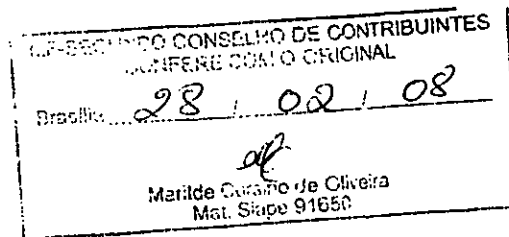
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negou-se provimento para se admitir a *reformacio in pejus*. Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski (Suplente) e Sílvia de Brito Oliveira; II) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial para se excluir, no cálculo do crédito presumido do IPI, tanto da receita de exportação quanto da receita operacional bruta, o valor de produtos não industrializados pela recorrente, bem como para se excluir da base de cálculo do incentivo o valor dos insumos empregados nesses produtos; III) por unanimidade de votos, negou-se provimento para não se admitir, como receita de exportação, o valor da variação cambial. Os Conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram com o relator, negando provimento em face da ausência de provas quanto à emissão de notas fiscais complementares, nos valores correspondentes à variação cambial, enquanto os demais Conselheiros não reconhecem tal variação como receita de exportação, ainda que emitidas as respectivas notas fiscais; IV) por maioria de votos, deu-se provimento parcial para se admitir a incidência da taxa Selic sobre os créditos, a partir da data de protocolização do pedido de ressarcimento. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho e Antonio Bezerra Neto; V) pelo voto de qualidade, negou-se provimento para se admitir a incidência da multa de mora sobre os débitos não compensados em face de glosa nos créditos. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva (relator), Luciano Pontes de Maya Gomes, Mauro Wasilewski (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor; e VI) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à possibilidade de alteração, por parte do contribuinte, da ordem de débitos a compensar. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Dr<sup>a</sup>. Fernanda Frizzo Bragato.

  
ANTONIO BEZERRA NETO  
Presidente

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho.



## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ de Juiz de Fora/MG, que julgou parcialmente procedente Pedido de Ressarcimento c/c Pedido de Compensação do crédito presumido do IPI fundado na lei n. 10.276/2001 (regime alternativo) referente ao primeiro trimestre de 2002, no valor total de R\$ 13.098.512,41.

O primeiro despacho decisório (fls. 615/616) reconheceu em favor do contribuinte o direito ao ressarcimento do montante de R\$ 9.163.640,66 (fl. 616), tendo sido objeto de Manifestação de Inconformidade, a qual, julgada, reviu o valor do crédito do Recorrente para R\$ 7.774.161,38 (fls. 912/920).

Cientificada das alterações promovidas na análise de seu pleito (fls. 1079/1080), a contribuinte apresentou razões adicionais às fls. 1081/1107, suscitando a nulidade do Despacho da Presidência de autoria DA DRJ (fls. 907/908), bem como repisou os argumentos já aduzidos em sua manifestação de inconformidade e razões adicionais anteriormente apresentadas, daí surgindo o acórdão aqui impugnado, vazado nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002*

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Receita de Exportação.** *Para fins de cálculo do crédito presumido, com amparo na Lei 10.276/2001, não se incluem no cômputo da Receita de Exportação o valor das exportações de produtos adquiridos de terceiros não submetidos a industrialização pela empresa solicitante, por determinação expressa contida em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.*

**IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. Receita Operacional Bruta.**

*Para fins de cálculo do crédito presumido, com amparo na Lei 10.276/2001, devem ser incluídas no cômputo da Receita Operacional Bruta o valor das vendas de produtos adquiridos de terceiros não submetidos a industrialização pela empresa solicitante, por determinação expressa contida em ato normativo da Secretaria da Receita Federal.*

*Normas de Administração Tributária*

*Períodos de apuração: 23/08/2002 a 20/09/2002*

**COMPENSAÇÃO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.** *Permanecem não-homologadas as compensações dos débitos que excederam ao montante dos créditos passíveis de ressarcimento.”*

Inconformada, vem a contribuinte no seu Recurso Voluntário de fls. 1.159/1.189 requerer:

*“1. Acatar a preliminar suscitada (reformatio in pejus) e declarar nulos o despacho da Presidência da Terceira Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora/MG, (...) e todos os atos processuais dela subsequentes (...) que dela decorram, devendo ser determinado à*

*Delegacia de Julgamento de Origem que aprecie e julgue a manifestação de inconformidade manejada inicialmente pelo contribuinte, com os esclarecimentos adicionais (...);*

*2. Acaso suplantada a preliminar acima, dar provimento ao Recurso Voluntário, para reformar o acórdão DRJ/JFA n. 09-14.036, deferindo à Requerente"*

*a. Aplicação de reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes aplicadas no recurso 201-114195, 128921 e 128964, da própria Braspelco (...);*

*a.1 – a inclusão, na receita de exportação, do resultado das exportação dos produtos adquiridos de terceiros, (recurso 201-11495)*

*a.2- a exclusão, na receita operacional bruta, do resultado das vendas de produtos adquiridos de terceiros, no mercado interno (recursos 128921 e 128924);*

*b. Acaso suplantado o pedido acima, o que não se espera, requer a manutenção do cálculo original do Auditor Fiscal, referendado pelo Chefe da Fiscalização, calculando com base na lei 10.276/01, o que implicaria em um valor acumulado de R\$ 9.163.640,66. Ainda requer:*

*c. Inclusão de todos os insumos incluídos pela empresa nos cálculos do pedido de ressarcimento do crédito presumido do IPI;*

*d. Inclusão da variação cambial na receita da exportação;*

*e. incidência de atualização monetária sobre o seu crédito, desde a data da constituição (final do trimestre) ou, subsidiariamente, da entrega do pedido de ressarcimento até a data do efetivo ressarcimento ou da data das compensações;*

*f. Exclusão da multa de mora sobre os débitos já compensados e sobre os que ainda serão caso deferidos os pedidos acima;*


*g. O direito de indicar a ordem das débitos declarados a compensar com tal saldo credor, de acordo com o que determina a Instrução Normativa n. 210/02, em seu artigo 24, § 2º c/c artigo 24, vigente à época da Declaração de Compensação, ou conforme determina a Instrução Normativa n. 600/2005, em seus artigos 34, § 2º c/c art. 35;*

*h. A suspensão da exigibilidade dos débitos cuja compensação restou não homologada e que encontram consolidadas nas Cartas de Cobrança anexa à presentes razões;*

*i. A homologação de todas as compensações declaradas".*

É o Relatório.

Brasília, 28 de 02 de 08

  
Marilda Cristina de Oliveira  
Nac. São Paulo 91650

## Voto Vencido

Conselheiro ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA, Vencido quanto à denúncia espontânea

O Recurso Voluntário preenche seus requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento, passando a analisar pontualmente cada uma das alegações do Recurso.

### **Preliminar: Da Reformatio in Pejus:**

Preliminarmente o contribuinte requer a nulidade do segundo despacho decisório que, após a sua Manifestação de Inconformidade, reduziu o crédito que já havia sido reconhecido no montante de R\$ 9.163.640,66 (fl. 616) para R\$ 7.774.161,38 (fls. 912/920), pois sustenta que não se pode admitir que por força da sua defesa seja agravada a sua situação.

Contudo, em que pese a ampla aceitação do referido princípio no âmbito judicial, o mesmo não se aplica na esfera administrativa de primeira instância, por força do parágrafo único do art. 15 do PAF, que assim dispõe:

*“Art. 15.*

*Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão”.*

Na obra “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, dos Conselheiros Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa López, há a citação da boa doutrina de Adilson Dallari, que sobre o tema assim se manifesta:

*“Na verdade, no dizer de Adilson Dallari, aqui não se pode falar de reformatio in pejus: ‘o Estado julgado, divisando a possibilidade, em razão do princípio da legalidade e da busca da verdade material, de ser agravada a situação do recorrente, haverá de cientificá-lo, para que formule suas alegações. E isso será feito sob pena de nulidade, com a pertinente fundamentação. Quando isso se der, a toda evidência, na formulação da questão, a Administração-juiz se despe transitoriamente da condição de julgador e atua, supletivamente, por força do princípio da oficialidade, como Administração-instrutora processual.’ A possibilidade da decisão ser agravada consta também no parágrafo único do art. 64 da lei n. 9.784/99”*


Por tanto, rejeito a arguição de impossibilidade da autoridade fiscal rever seus atos quando constar a necessidade de

### **Preliminar: Da Retroatividade da IN 315/2003.**

Também alega o Recorrente que a decisão que reduziu o seu crédito seria nula por se basear em norma de caráter retroativo, no caso a IN 315/2003. Nesse sentido aduz:

*“Verifica-se, de acordo com a motivação ou fundamentação do ato, que a decisão de fls. 907/908 baseou-se no fato de que a redação original do inciso III, do art. 47, da IN 315/03, utilizado inicialmente*



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	CC02/C03 Fls. 6
Emenda: 28, 02, 08	
 Marilde Cursino da Oliveira Máx. P. 218	

pelos Auditor Fiscal para verificação dos ~~calculos do crédito~~ presumido, e que determinava a retroação da norma contida no inciso I, o art. 21, da mesma IN, para 26 de março de 2002, foi 'desautorizada' pela publicação da retificação da IN 315/2003, em 09/05/2003".

Com esta constatação indaga o contribuinte:

*"Pergunta-se: que instituto jurídico é este chamado desautorização de uma norma pela posterior publicação de sua retificação? Não se vislumbra entendimento semelhante na doutrina brasileira. Ora, quando um ato normativo é publicado no órgão de imprensa oficial, ele passa a produzir efeitos jurídicos criando direitos e deveres para os seus destinatários. Se, posteriormente, sofre retificações ou alterações, essas passam a vigor e valer da data de sua publicação, jamais gerando efeitos 'ex tunc', como desejam esdruxulamente as Autoridades Julgadoras desta Delegacia de Julgamento, sobretudo nos casos em que gerou direitos a terceiros, como é o caso presente(...)"*

A decisão recorrida, apesar de expressar o seu repúdio a retroatividade das normas tributárias, não verifica que tal fato ocorreu na hipótese pelas seguintes razões:

*Note-se que a retificação não utilizou os termos usualmente adotados para alterações supervenientes a uma norma (por exemplo: o art. 47, I, da IN SRF 315/2003 passa a vigorar com a seguinte redação ...). Ao contrário, determinou que no art. 47, onde se lê, leia-se. Daí a interpretação de que ocorreu um erro na publicação original do referido artigo 47, erro esse sanado pela SRF assim que detectado. Nessa hipótese, pergunta-se: ficam convalidados os atos praticados sob a vigência da redação original? Entendo que não. Por isso, concluí que o conceito de ROB dado pelo art. 21, I, da IN SRF 315/2003, só é aplicável após 26/03/2003, conforme a retificação em comento. Em conseqüência, o conceito de ROB aplicável ao período do presente caso é aquele dado pelo art. 21, inciso I, da IN SRF 69/2001, que merece transcrição:*

Contudo, como será visto adiante, esta questão do conceito de Receita Operacional Bruta compõe o próprio mérito da pretensão aqui posta, razão pela qual rejeito a presente preliminar.

#### **Mérito: Conceito de Receita de Exportação – Produtos Adquiridos de Terceiros.**

Inicialmente é bom que se ressalte que o pedido de crédito presumido aqui posto é feito com base na Lei nº 10.276/01, que instituiu o regime alternativo do crédito presumido em relação ao estabelecido na Lei nº 9.363/96.

De toda forma, por força do § 5º do art. 1º da Lei nº 10.276/01, aplicam-se ao crédito presumido do regime alternativo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Sendo assim, não há como conceder o crédito para insumos meramente adquiridos para revenda, já que os mesmos não se incluem dentro do conceito de "produto intermediário", "material de embalagem" ou "matéria-prima", vez que não fazem parte do processo produtivo do contribuinte.

0

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília: 28.02.08	1 EE02/C03 Fls. 7
Márcia Cristina de Oliveira Mat. Sicae 91650	

Nesse sentido, vejamos o acórdão abaixo:

*"MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. EXPORTAÇÃO. RECEITAS. EXCLUSÃO. Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.*

*Recurso provido em parte." (Processo n.º : 11065.000540/99-41 Recurso n.º 125.470. Acórdão n.º: 203-10.355)*

Nesse sentido nego o presente pedido pelas razões acima expostas.

### **Mérito: Conceito de Receita Operacional Bruta – Exclusão dos Produtos Vendidos no Mercado Interno.**


No cálculo dessa receita foram computadas, tão-somente, as vendas para o exterior de produtos industrializados pelo próprio estabelecimento, considerando tanto as exportações diretas e quanto as efetuadas por intermédio de comerciais exportadoras. Em outras palavras, não foram consideradas as receitas de exportações de produtos adquiridos de terceiros (revenda). Os valores obtidos pelo auditor estão consolidados nas planilhas de fls. 913/914.

A contribuinte discorda dessa sistemática alegando que a exclusão das receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros é um desrespeito à lei, *"em favorecimento de uma interpretação restritiva de norma inferior"*. Aduz que, no julgamento dos processos 10675.000619/97-03 e 10675.000976/97-72, obteve decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais garantindo-lhe o direito à inclusão dessas receitas no cálculo da Receita de Exportação (RE).

Inicialmente, importa esclarecer que os processos de n.ºs. 10675.000619/97-03 e 10675.000976/97-72 são relativos ao 1º trimestre/97 e 2º trimestre/97, respectivamente. Nos Acórdãos da CSRF proferidos naqueles processos (CSRF/02-01.451/2003 e CSRF/02-01.452/2003, respectivamente) foi julgada matéria relativa ao crédito presumido com amparo na Lei 9.363/97 e com base na definição de receita de exportação dada pela Portaria MF 129/1995, que, nesse item, não foi alterada pela Portaria MF 38/97, que a substituiu. É o que se depreende da leitura do seguinte trecho do Ac. CSRF/02-01.541:

*"Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.*

*Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trata-os de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais".*

MP-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília 28 / 02 / 08	CC02/C03
	Fls. 8
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Sisco 91650	

É importante ressaltar que não havia conflito na definição de receita de exportação entre a Portaria MF nº 38/97 e a IN SRF nº 23/97. Ambas conceituam como “receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais”. Foi com base nessa definição que foi concedido à empresa o direito de incluir as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros no cômputo da RE.

Todavia, o crédito ora em discussão tem por amparo a Lei nº 10.276/2001 (conversão da MP nº 2.202-1, de 26/07/2001), que instituiu sistemática alternativa de apuração do crédito presumido, regime adotado pela empresa neste período de apuração (1º trimestre de 2002). Assim dispõe o artigo 3º da Lei nº 10.276:

*“Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a contar de sua regulamentação pela Secretaria da Receita Federal.”*

A regulamentação veio com a publicação da IN SRF 69/2001 (D.O.U. de 09/08/2001), que definiu em seu artigo 21:

*“Art. 21. Para efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:*

*I - receita operacional bruta, (...);*

*II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de produtos industrializados nacionais;*


*III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.*

*§ 1º Não integra a receita de exportação, para efeito de crédito presumido, o valor resultante das vendas para o exterior de produtos não-tributados e produtos adquiridos de terceiros que não tenham sido submetidos a qualquer processo de industrialização pelo produtor-exportador, integrando, entretanto, a receita operacional bruta.”*  
(grifos acrescidos)

Em face da disposição expressa do § 1º acima transcrito, não há como conceder a inclusão pretendida pela empresa, ou seja, não é possível incluir, no cálculo da RE, as receitas de exportação de produtos adquiridos de terceiros (revenda).

A empresa argumenta que a conceituação da receita de exportação dada pela Secretaria da Receita Federal restringiu o alcance da lei que instituiu o benefício. Indiretamente, suscita a ilegalidade da norma editada pela Receita Federal. Entretanto, os atos normativos constantes da legislação tributária, uma vez publicados, integram o ordenamento jurídico revestidos da presunção tanto de constitucionalidade quanto de legalidade, sendo que, pela natureza jurídica obrigacional de caráter público que encerram, e devido à subordinação ao princípio da legalidade a que se submetem as autoridades administrativas, devem estas, dentro da sua esfera de competência, tão-somente velar pelo fiel cumprimento daqueles atos. E como “autoridade administrativa” deve ser entendida, inclusive, a desta julgadora, a teor do que determina o art. 7º da Portaria MF nº 58/2006:



ME SEBANDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Emitido: 28/10/08	CC02/C03
	Fis. 9
Marildo Cursino de Oliveira Maf. São Paulo 91850	

*“Art. 7.º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”*

Portanto, o que se julga é a aplicação da norma ao caso concreto, não sua legalidade ou constitucionalidade. Em consequência, correto o cálculo da receita de exportação efetuado pelo auditor, para fins de apuração do crédito presumido, que atendeu ao que prescrevem as disposições normativas aplicáveis.

Ainda quanto à controvérsia tratada neste item, registre-se que a manifestante solicita o reconhecimento de inclusão, na Receita de Exportação, das vendas ao mercado externo de mercadorias não incluídas no campo de incidência do IPI (produtos NT). Embora o auditor não tenha se referido, expressamente, a esse tipo de exclusão, há possibilidade de que parte das vendas ao mercado externo, não consideradas no cálculo da RE, seja oriunda de vendas de produtos NT.

Da mesma forma que a situação das vendas em geral, existe restrição expressa no art. 21, parágrafo primeiro, da IN SRF 69/2001, que impede a inclusão das vendas para o exterior de produtos NT no cômputo da RE.

Pelo exposto voto pelo provimento parcial para excluir do conceito de Receita Operacional Bruta as operações de venda no mercado interno.

#### **Mérito: Variação Cambial Positiva.**

Nos termos da jurisprudência já sedimentada neste Conselho, há apenas que ser dada a variação cambial quando a diferença do câmbio vem lastreada com a emissão duma nova nota fiscal, para configurar o conceito receita. Nesse sentido o acórdão abaixo:

#### *“VARIACÃO CAMBIAL.*

*Integra o valor das exportações a ser utilizado no cálculo do incentivo a variação cambial ocorrida entre a data de emissão da nota fiscal e o fechamento do contrato de Câmbio, quando a variação cambial engloba o preço do produto exportado, sendo, inclusive, emitida nota fiscal complementar.*

*Recurso provido em parte.” (SEGUNDA CÂMARA. 13976.000232/00-83. VOLUNTÁRIO RESSARCIMENTO DE IPI. CERAMARTE LTDA. DRJ-PORTO ALEGRE/RS. 08/11/2005 14:00:00. Gustavo Kelly Alencar. ACÓRDÃO 202-16675)*

Como no caso dos autos não há a comprovação da emissão das referidas notas fiscais complementares, necessárias para demonstrar a composição do preço do produto, nego o pleito da variação cambial.

#### **Mérito: Da Atualização Monetária do Crédito.**

Por fim, sobre à incidência da taxa Selic sobre valores objeto de ressarcimento, passo a tecer as considerações que se seguem.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
RECURSO ORIGINAL	
28/02/08	
<i>de</i>	
Márcio Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650	
CC02/CC3	Fls. 10

No exame dessa matéria, convém lembrar que, no âmbito tributário, ela é utilizada para cálculo de juros moratórios tanto dos créditos tributários pagos em atraso quanto dos indébitos a serem restituídos ao sujeito passivo, em espécie ou compensados com seus débitos. Contudo, tendo em vista o tratamento corrente de correção monetária em muitos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, assumirei aqui a expressão “correção monetária”, ainda que a considere imprópria, nos estritos termos da lei, para tratar da matéria litigada.

A negativa de aplicação da taxa Selic, nos ressarcimentos de crédito do IPI, por parte dos julgadores administrativos tem sido fundamentada em duas linhas de argumentação: uma, com o entendimento de que seria indevida a correção monetária, por ausência de expressa previsão legal, e a outra considera cabível a correção monetária até 31 de dezembro de 1995, por analogia com o disposto no art. 66, 3º, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, não admitindo, contudo, a correção a partir de 1º de janeiro de 1996, com base na taxa Selic, por ter ela natureza de juros e alcançar patamares muito superiores à inflação efetivamente ocorrida.

Não comungo nenhum desses entendimentos, pois, sendo a correção monetária mero resgate do valor real da moeda, é perfeitamente cabível a analogia com o instituto da restituição para dispensar ao ressarcimento o mesmo tratamento, como o faz a segunda linha de argumentação acima referida, à qual não me alio porque, no meu entender, a extinção da correção monetária a partir de 1º de janeiro de 1996 não afasta, por si só, a possibilidade de incidência taxa Selic nos ressarcimentos. Entendo que, se sobre os indébitos tributários incidem juros moratórios, também nos ressarcimentos, analogamente à correção monetária, esses juros são cabíveis.

Registre-se, entretanto, que os indébitos e os ressarcimentos se diferenciam no aspecto temporal da incidência da mora, visto que o indébito caracteriza-se como tal desde o seu pagamento, podendo ser devolvido desde então. Já os créditos de IPI devem antes ser compensados com débitos desse imposto na escrita fiscal e somente se tornam passíveis de ressarcimento em espécie quando não houver possibilidade de se proceder a essa compensação, cabendo então a formalização do pedido de ressarcimento pelo contribuinte que fará as provas necessárias ao Fisco.

Destarte, pode-se afirmar que a obrigação de ressarcir em espécie nasce para o Fisco apenas a partir desse pedido, portanto, somente com a protocolização do pedido de ressarcimento, pode-se falar em ocorrência de demora do Fisco em ressarcir o contribuinte, havendo, pois, a possibilidade de fluência de juros moratórios.

Ademais, o simples fato de a taxa de juros - eleita por lei para que a administração tributária seja compensada pela demora no pagamento dos seus créditos e também para compensar o contribuinte pela demora na devolução do indevido - alcançar patamares superiores ao da inflação não pode servir à negativa de compensar o contribuinte pela demora do Fisco no ressarcimento.

Também não se pode olvidar que o índice em questão, a despeito de remunerar o Fisco pela fluência da mora na recuperação de seus créditos, não o deixa desamparado da correção monetária, por isso tem decidido o Superior Tribunal de Justiça (STJ) por sua incidência como índice de correção monetária dos indébitos tributários, a partir de janeiro de 1996, conforme Decisão da 2ª Turma sobre o Recurso Especial (REsp) nº 494431/PE, de 4 de maio de 2006, cujo trecho da ementa, reproduz-se:

Tribunal de Contas do Brasil	
28 / 02 / 08	
Ma. Rde Cassino de Oliveira Mat. Siape 91650	
CC02/003	Fls. 11

**"TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. TRIBUTO DECLARADO  
INCONSTITUCIONAL.**

**COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ATUALIZAÇÃO DO INDÉBITO.  
CORREÇÃO**

**MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.**

(...)

2. Os índices de correção monetária aplicáveis na restituição de indébito tributário são: a) desde o recolhimento indevido, o IPC, de outubro a dezembro/1989 e de março/90 a janeiro/91; o INPC, de fevereiro a dezembro/91; a Ufir, a partir de janeiro/92 a dezembro/95; e b) a taxa Selic, exclusivamente, a partir de janeiro/96. Os índices de janeiro e fevereiro/89 e de março/90 são, respectivamente, 42,72%, 10,14%, e 84,32%.

(...)

4. Recurso especial provido."

Assim, defiro a aplicação da taxa selic como índice de atualização a partir da data do protocolo do pedido.

**Mérito: Exclusão da Multa de Mora dos Débitos Objeto da Compensação.**

Em que pesem entendimentos pela não exclusão, inclusive muito bem defendidos aqui nesta Câmara, entendo, assim como jurisprudência majoritária do STJ, que a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN exclui a incidência da multa moratória.


Nesse sentido peço vênias para transcrever ementa do Min. Luiz Fux, cujo fundamento ali esposado adoto integralmente para o caso dos autos, *verbis*:

**"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. CTN, ART. 138. COMPENSAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS VINCENDOS. IMPOSSIBILIDADE. LEI 8.383/91.**

1. Afasta-se a imposição de multa moratória se o contribuinte procede à denúncia espontânea de débito tributário em atraso e efetua o pagamento integral. Inteligência do art. 138 do CTN.

2. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a ratio essendi da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

3. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES RECURSO ORIGINAL	
Broch. 28/02/08	CC02/CO3
	Fls. 12
Márcio Augusto de Oliveira Mat. Sijpe 01650	

*espontânea nesses moldes, os consecrários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.*

*4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.*

*5. ...omissis...*

*6. Recurso especial parcialmente provido (CPC, art. 557, § 1º-A)" (REsp nº 499.652/SC, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 29/04/2003).*

Pelo exposto, voto pelo provimento do presente Recurso Voluntário, para excluir do débito apresentado no pedido de compensação a multa de mora em face da denúncia espontânea praticada pelo contribuinte.

#### **Mérito: Ordem da Compensação dos Créditos.**

Neste tocante não há o se insurgir o Recorrente, vez que a ordem do pedido de imputação foi efetivamente definida pela contribuinte quando do requerimento do seu pedido de compensação, como bem analisou a decisão recorrida, cujo fundamento adoto nos seguintes termos:

*"Quanto à ordem adotada na compensação dos débitos, a listagem de fls. 962/965 demonstra que a DRF/Uberlândia compensou-os obedecendo primeiramente à ordem em que os pedidos de compensação foram apresentados (data de recebimento/protocolo). Em outras palavras, a compensação obedeceu à ordem estabelecida pela própria empresa. E, dentro de um mesmo pedido, os débitos foram listados para compensação na ordem de seus vencimentos (primeiro os mais antigos), conforme se verifica da análise da listagem de fls. 964/965. Com esse procedimento, entendo estarem resolvidas as dúvidas suscitadas pela manifestante às fls. 771/782.*

*Ressalte-se, ainda, que na eventualidade de deferimento de direito creditório, além do já reconhecido, e em ocorrendo dúvidas quanto à ordem de compensação dos débitos, a DRF/Uberlândia já foi orientada a solicitar à empresa que aponte a ordem pretendida, segundo mencionado à fl. 1015, item 12, do Despacho Decisório.*


*Como não houve reconhecimento de direito creditório além do já reconhecido pelo Despacho Decisório de fls. 1013/1016, permanecem não-homologadas as compensações dos débitos indicados à fl. 1016."*

Pelo exposto rejeito a presente pretensão.

Por fim, quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade dos débitos objeto do pedido de compensação, tal questão é basilar e não há dúvida que os mesmos continuam com




Processo n.º 10675.000975/2002-29  
Acórdão n.º 203-12.463

MF-RECURSO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
DIRETORIA GERAL ORIGINAL	
Brasão: 28/02/07	CC02/C03
	Fls. 13
Maria Cecília de Oliveira Nat. Sinpe 91660	

sua exigibilidade suspensa por força do presente Recurso Voluntário, nos termos do parágrafo 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.

  
ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

MPRESENTES CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Emite: 28/02/08	EC02/C03
	Fls. 14
Marilze Quirino de Oliveira Mat. Sape 91050	

## Voto Vencedor

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Designada quanto à denúncia espontânea

Sobre a exclusão da multa de mora, conquanto muito bem defendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, com ele não posso concordar e passo a expor os fundamentos da minha divergência.

Trata-se de examinar o instituto da espontaneidade previsto no art. 138 do CTN, com a seguinte dicção:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

(Grifou-se)

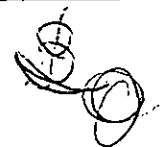
Nessa matéria, já sustentei o entendimento de que tratava-se de questão atinente a método de interpretação do dispositivo legal acima focalizado que, inserto no capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária e na seção desse capítulo relativa a responsabilidade por infração, constitui norma específica excludente de responsabilidade que reclama literal interpretação, com vista a não estender sua aplicação a casos que não reúnam todas as condições para essa exclusão, bem como a não exigir do sujeito passivo o cumprimento de outros requisitos não previstos expressamente na disposição legal.


Há entendimento nesta Terceira Câmara de que a denúncia espontânea exclui responsabilidade por outras infrações, mas não pelo mero inadimplemento. Ora, da disposição legal acima transcrita não se pode inferir nenhuma restrição quanto à infração para excluir do seu alcance o mero inadimplemento.

De se notar também que a imposição de multa de mora com fundamento no art. 161 do CTN é medida que afasta a incidência de norma especial sobre pagamento efetuado com observância de requisitos legais específicos, para privilegiar norma geral aplicável a pagamento em atraso e isso me parece dissonante dos melhores métodos hermenêuticos, que reforçam o princípio da prevalência do especial sobre o geral.

Ainda nesse aspecto, tratando-se, um, de norma geral, e outro, de norma especial, o confronto entre os arts. 161 e 138 do CTN não faz emergir questões de incompatibilidade entre seus comandos capaz de afastar a literal interpretação desse último que aqui está sendo defendida.

Ademais, na literalidade do art. 138 em foco, para caracterização da denúncia espontânea, devem concorrer tão somente a formalização da denúncia, o pagamento do tributo



1.ª - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Exatidão. 28.02.08	CC02/C03
	Fls. 15
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siana 91650	

devido e o pagamento dos juros de mora. A única ocorrência capaz de descaracterizar esse instituto, estando reunidas essas três condições, é a expressamente prevista no parágrafo único do próprio art. 138, qual seja, a apresentação da denúncia após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Destarte, não poderia o aplicador da lei, tampouco o intérprete, exigir o pagamento de multa, inclusive a de mora, quando configuradas as condições em que o legislador não a exigiu.

Ocorre, porém, que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; expressamente determina, em seu art. 61, que, sobre os débitos tributários para com a União não pagos nos prazos previstos na legislação, incida multa moratória. Referido dispositivo possui a seguinte dicção:

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1 A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

(...)"

Vinha proferindo meus votos nessa matéria para afastar a multa de mora, nas situações em se configurava a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, por entender que, sobre a lei ordinária supracitada, deveria prevalecer o comando do CTN, visto que esse Código foi recepcionado pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar. Contudo, debates posteriores, nesta Terceira Câmara, fizeram emergir outro aspecto da questão e fiquei convencida de que o afastamento de dispositivo de lei ordinária, em virtude de "conflito" com norma de hierarquia superior, caracteriza, ao fim, pronunciamento sobre a (in)constitucionalidade da lei e isso, já repeti em muitos votos, é matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Em face disso e tendo em vista a estrita vinculação legal do julgamento administrativo, em respeito ao disposto no art. 61 acima transcrito, não se pode afastar a incidência da multa de mora, na hipótese de pagamento de tributo após o vencimento, ainda que fique perfeitamente caracterizado o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto à exclusão da multa de mora.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2007.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

