



Processo : 10680.003926/96-88

Acórdão : 201-73.644

Recurso : 99.904

Recorrente: CECRISA REVESTIMENTOS CERÂMICOS S/A

RELATÓRIO

Retornam os autos após o cumprimento da Diligência nº 201-04.575, votada em Sessão de 10/11/1998.

Tendo em vista o atendimento do item 1 da diligência mencionada (o aproveitamento ou não do crédito pugnado pela recorrente), a exigência fiscal foi recalculada, conforme fls. 200/227, considerando desta feita o pugnado crédito. Informa o Fisco que tal valor não foi considerado na exigência inicialmente feita tendo em vista que o mesmo não foi escriturado no primeiro decêndio de janeiro de 1995, contendo erro na menção do período de apuração, vez que o doc. de fl. 112 refere-se ao primeiro decêndio de janeiro de 1996, ou seja, não obedecendo à seqüência da escrituração. Do recálculo foi intimado o contribuinte, mas ficou-se silente.

No que pertine ao quesito 2 da diligência, atesta o Fisco que *"Em resposta à indagação do Sr. Conselheiro (fls. 124), anexei às fls. 128 a 199 as cópias do Livro Registro de Apuração do IPI citadas acima, relativo ao período autuado, em que se verifica nas Entradas os créditos indevidos, relativos às notas fiscais não embarcadas em cada período, porém emitidas há mais de quatro dias. No lado das saídas ocorreram, no primeiro decêndio de cada mês, o cancelamento de tais créditos pelo estabelecimento (lançados na coluna outros débitos), considerados todos como crédito apurado no Auto de Infração. Portanto, ocorreram todas as saídas reais relativas às saídas fictas, e os documentos fiscais anexados ao processo constituem a prova do ilícito"*.

É o relatório.



Processo : 10680.003926/96-88
Acórdão : 201-73.644

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Preliminarmente deve ficar assentado que, conforme escólio firmado neste Conselho, descabe a órgãos administrativos manifestarem-se incidentalmente acerca da constitucionalidade das normas, posto que reservado ao Poder Judiciário.

A respeito, longamente me manifestei no Acórdão nº 201-70.501 (Recurso nº 98.976), votado em 19 de novembro de 1996, cujo excerto, com pequenas modificações, a seguir transcrevo:

“...Os Tribunais Administrativos Tributários têm como função precípua, o controle da legalidade das questões fiscais, e assim agindo são como uma espécie de filtro para o Poder Judiciário. Diante disso, devem agir, em que pese sua autonomia, em sintonia com aquele Poder, de modo a buscar eficácia e justiça na aplicação das leis fiscais. Um dos objetivos da segunda instância, quer em processos judiciais, quer em processos administrativos é, dentre outros, a uniformização das decisões. Sem essa o caos estará instalado, pois não haverá forma eficaz de controle e administração da máquina administrativa controladora.

De outra banda, vem crescendo no Brasil, historicamente, a concentração do controle da constitucionalidade das leis¹. De 1891, modelo difuso transplantado dos Estados Unidos, à Emenda Constitucional 03, de 17 de março de 1993, em apertada síntese, o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos vem num crescente que leva, inequivocamente, a uma tendência concentradora.

Como está hoje o ordenamento jurídico brasileiro, nossa jurisdição é una, o que leva a que todo ato administrativo possa ser revisto pelo Poder judiciário. Não há dúvida que as decisões administrativas, quer as emanadas em “juízo” singular quer as oriundas de “juízo” coletivo, são espécies de ato administrativo (ato administrativo decisório), e como tal sujeitam-se ao controle do Judiciário. A lógica de nosso sistema de jurisdição una está justamente nas garantias que são dadas ao magistrado de modo que este, em tese, fique resguardado de qualquer pressão. É o princípio do juízo natural.

Sejamos pragmáticos: os julgadores, a nível de Ministério da Fazenda, ou vinculam-se ao Secretário da Receita Federal (as DRJs a este subordinam-se hierarquicamente) ou vinculam-se ao próprio Ministro (como é o caso dos Conselhos de Contribuintes). Portanto, lhes falta o elemento subjetivo que faz da jurisdição brasileira ser una, ou seja, a independência absoluta. A questão não é de competência técnica, mas sim de legitimação e independência institucional. Nada

¹ Nesse sentido ensina POLETTI, Ronaldo. “Controle da Constitucionalidade das Leis”, 2a. ed., 2a. tiragem, Forense. RJ. 1995, p. 71/96



Processo : 10680.003926/96-88
Acórdão : 201-73.644

impede que o ordenamento mude a este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha² e Nogueira³.

No mesmo sentido, há a presunção de constitucionalidade de todos os atos oriundos do legislativo, e são a estes que as autoridades tributárias, como supedâneo do princípio da legalidade, vinculam-se. Ademais, prevê a Constituição, que se o Presidente da República entender que determinada norma macula a Constituição, deverá vetá-la (CF, art. 66, § 1º), sob pena de crime de responsabilidade (CF, art. 85), uma vez que ao tomar posse comprometeu-se a manter, defender e cumprir a mesma (CF, caput art. 78).

Sem embargo, sendo o Presidente da República o topo hierárquico da administração federal, como prescreve o art. 84, II da CF/88 (auxiliado por seus Ministros de Estado), e este não exercendo seu poder de veto de leis que entenda inconstitucionais, há presunção absoluta da constitucionalidade da lei que este ou seu antecessor sancionou e promulgou, e a este julgo vinculam-se seus subordinados..

Por outro lado, aqueles que não lograssem seu intento de ver determinada norma tributária declarada como inconstitucional no Judiciário, poderia tentá-lo a nível administrativo, e que meios seriam postos à disposição da Administração para ter, por exemplo, controle de litispendência? Além das ponderações de índole técnico-jurídica, a razoabilidade desautoriza tal tese.

Hugo de Brito Machado nos ensina⁴ que "não tem o sujeito passivo de obrigações tributárias direito a uma decisão da autoridade administrativa a respeito de pretensão sua de que determinada lei não seja aplicada por ser inconstitucional", e justamente sua fundamentação sustenta-se no fato de que a competência para dizer a respeito da conformidade da lei com a Constituição pressupõe possibilidade de uniformização das decisões, caso contrário estaria inquinado o princípio da isonomia.

Assevera o mestre nordestino que "nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Continua ele: "Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário contra decisão de um órgão que integra a própria Administração. A Administração não deve ir a julgo

² BONILHA, Paulo Celso B. "Da Prova no Processo Administrativo Tributário", 1a. ed., LTR, São Paulo, 1992. p.77 - "A ampliação da autonomia no julgamento e a modernização da estrutura administrativa, com o reforço de seus pontos essenciais - apuro na especialização, imparcialidade no julgamento e rapidez, dependeria, em nosso entender, do aparelhamento, por lei federal, de ação especial de revisão judicial de decisões administrativas finais, restrita aos casos em que fossem manifestamente contrárias à lei ou à prova dos autos".

³ NOGUEIRA, Alberto. "O Devido Processo Legal Tributário", 1a. ed., Renovar, 1995. p. 85: "O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais."

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. "O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança", in "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL", Dialética, São Paulo, 1995, p. 78-82.



Processo : 10680.003926/96-88
Acórdão : 201-73.644

quando o seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste". Mais adiante pondera: "Uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isto deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal".

Por fim, arremata: "É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior⁵. A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional⁶, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não inconstitucional" (sublinhamos).

Não há dúvida, em conclusão, que a matéria do controle da constitucionalidade das leis tem sede constitucional e tem base político-jurídica, não dando margem a que órgãos administrativos do Poder Executivo, que têm por chefe o Presidente da República, por conseguintes a este subordinados hierarquicamente, possam tecer julzo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais⁷, até que o Judiciário se manifeste.

Por derradeiro, ressalte-se que para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, os Tribunais deverão fazê-lo pela maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial, como prevê a Constituição em seu art. 97. O STF, como os Tribunais Regionais Federais e

⁵ Este é o magistério de CARNEIRO, Athos Gusmão, in "O Novo Recurso de Agravo e Outros Estudos", Forense, Rio de Janeiro, 1996, p. 89., quando, ao discorrer sobre os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, assim averba: "À evidência, não cabe recurso extremo das decisões tipicamente administrativas, ainda que em procedimento censórios proferidos pelos tribunais no exercício de sua atividade de autogoverno do Poder Judiciário e da magistratura. Igualmente descabe o recurso extraordinário ou o recurso especial de decisões proferidas por tribunais administrativos, como o Tribunal Marítimo, os Conselhos de Contribuintes, etc., cuja atividade é tipicamente de administração e sujeita ao controle do Judiciário (no Brasil, sistema da "unidade" da Jurisdição)." (grifamos)

⁶ Também DINIZ, Maria Helena, in "Norma Constitucional e Seus Efeitos", Saraiva, 1991, p. 135/136, entende que o Poder Executivo ou qualquer autoridade não poderia deixar de cumprir lei por entendê-la inconstitucional, eis que se permitisse o não-cumprimento da norma dita inconstitucional, quebrar-se-iam os princípios da legalidade, autoridade, certeza e segurança jurídica.

⁷ Assim Leciona AFONSO DA SILVA, José, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros, São Paulo, 1992, p. 53, quando afirma: "Milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, §3º, que estabeleceu um contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado".(grifamos)



Processo : 10680.003926/96-88

Acórdão : 201-73.644

os Tribunais de Justiça, para declarar determinada norma inconstitucional deve reunir seu pleno. Nada obstante, dá a entender a recorrente, que uma única câmara de um colegiado administrativo, por maioria simples, pode conhecer de incidente de inconstitucionalidade de norma legal ou ato administrativo normativo e sobre ele decidir.”

Todavia, quando a questão posta refere-se ao poder regulamentar no que pertine ao extravasamento deste em relação ao disposto na lei que visa ser regulamentada, a matéria já não mais refere-se ao controle da constitucionalidade, mas sim de legalidade. E neste tópico alega a recorrente que o Decreto veiculador da regulamentação do IPI extravasou os termos do CTN no que pertine ao fato gerador, do que discordo. Por primeiro é de gizar-se que, neste tópico, nada mais fez a norma regulamentar do que transcrever o que dispõe a norma ordinária que trata do guerdado tributo, uma vez que o que dispõe o art. 30, VI, do RIPI/82, nada mais é do que a transcrição *ipsis literis* do que estatui o art. 5º, I, d, da Lei nº 4.502/64, como a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.133, de 16/11/1970. Todavia, se o que quis consignar a recorrente, embora de forma confusa, foi que a Lei 4.502/64 ampliou o alcance do disposto em norma complementar, ou seja, o CTN, bom, aí estaremos diante do controle da constitucionalidade das lei, o que, como já colocado, refoge a competência deste Tribunal Administrativo.

O que se mostra manifesto nos autos, no entanto, é a reiteração da prática de emissão de nota fiscal sem saída de mercadoria até o terceiro dia de sua emissão, gerando indevidos estornos de débitos. Assim, a mim resta evidente, que utilizou-se a recorrente de forma ilegal para gerar valores baixos de IPI a serem pagos nos decêndios de cada mês, ou valores compatíveis com seu fluxo de caixa mês a mês. E, normalmente, toda mercadoria que deveria sair nos decêndios do mês anterior, saía efetivamente de uma só vez no início do mês seguinte, como nos informa o Fisco e Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 128/199). Talvez a inflação do período acuse a causa desta anômala sistemática de apuração do IPI.

Contudo, estreme de dúvidas, procedeu a recorrente em desacordo com a lei, uma vez que, como bem atestado pela decisão vergastada, deveria a recorrente ter, simplesmente, cancelado a nota fiscal caso não saísse dentro de três dias de sua emissão, posto não tratar-se de faturamento antecipado. Justamente para coibir eventuais simulações é que o legislador ordinário (e o regulamento só fez repetir o que foi disposto na lei ordinária) asseverou que considera-se ocorrido o fato gerador (assim delimitando o aspecto temporal do mesmo) se a mercadoria *“permanecer no estabelecimento decorridos 3 (três) dias da data de emissão da respectiva nota fiscal”*, vale dizer, no quarto dia após sua emissão. Se assim não fosse, abertas estariam as comportas da simulação e da fraude, o que, por óbvio, deve ser coibido.

Quanto à correção monetária de débitos escriturais, como pugnado pela recorrente, a matéria já foi objeto de análise desta Câmara quando no julgamento do Recurso nº 103.418, por mim relatado, assim manifestei-me:



Processo : 10680.003926/96-88

Acórdão : 201-73.644

Todavia, entendo que o Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria nos termos consignado pelo Fisco, como depreende-se do despacho do Ministro Moreira Alves no Agravo de Instrumento 198889-1, datado de 26 de maio de 1997 (DJU de 16/06/97, seção 1, p. 27257), abaixo transcrito:

"1. Correto o acórdão recorrido, pois, no caso,, não há ofensa aos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da isonomia, tendo em vista a fundamentação que acolhi, em caso análogo, (no AI 181.138), e que é esta:

'Segundo a própria sistemática da 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.) – Em outras palavras, o tributo incide e opera-se o sistema da compensação do imposto devido com o tributo já recolhido sobre a mesma mercadoria, o qual impede a incidência do ICMS 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 produção de forma direta. Assim, os eventuais créditos não representam o lado inverso de uma obrigação, constitui apenas um registro contábil de apuração do ICMS, visando a sua incidência de forma não cumulativa.

24.) - Uma vez abatido o débito, desaparece. Não se incorpora de forma alguma ao patrimônio do contribuinte. Tanto que este, ao encerrar suas atividades, não tem o 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 com tributo não pago, não recolhido.

26.) – O ato de creditar tem como correlativo o ato de debitar. 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.



Processo : 10680.003926/96-88
Acórdão : 201-73.644

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 de ICMS a pagar), há que se concluir pela impossibilidade de corrigi-lo monetariamente. Tratando-se de operação meramente escritural, no sentido de que não expressão ontologicamente monetária, não se pode pretender aplicar o instituto da correção monetária 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 ser essa uma operação matemática pura, devem ficar estancos quaisquer fatores econômicos ou financeiros, justamente em observância ao princípio da não-cumulatividade (.....); e

'30.) – 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 do 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 com 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."

Dessarte, frente a analogia do suso transcrito julgado com o presente, entendo descabida a aplicação de qualquer índice de correção monetária em seus créditos, uma vez terem os mesmos natureza escritural.

No que pertine a multa, sequer posso adentrar no mérito da questão, uma vez que não vislumbro nos autos qualquer prova a me dar convicção de que a mesma encontrava-se em situação concordatária. Não identifico na hipótese, ao contrário do que quer fazer crer a defendente, que a pretensa concordata da empresa seja fato notório a ensejar a aplicação do art. 334, I, do CPC. Não vejo como um Tribunal Administrativo sediado em Brasília possa ter como notório questões atinentes a foros cíveis de outras jurisdições. Até mesmo as concordatas de empresas aqui sediadas devem ser comprovadas, mediante certidão do juízo que a decretou. Aplica-se *in casu* o art. 333, I, do CPC, sendo ônus seu a prova de sua situação concordatária, para que, uma vez provada tal situação, aí sim, possamos adentrar no mérito da validade da multa aplicada. Mas, uma vez não provado tal



Processo : 10680.003926/96-88
Acórdão : 201-73.644

acontecimento, é de não ser conhecido o recurso neste tópico, vez que ausente seu pressuposto.

Quanto à inaplicabilidade da TRD, incontroversa a matéria, já assentada em iterativas decisões deste Colegiado, e até mesmo pela Administração Tributária (IN SRF nº 032/97), que descabe sua aplicação somente no período que medeia 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, embora, mesmo em relação a tal interregno guardo reserva pessoal conforme entendimento que expus no Acórdão nº 201-70.501, votado em Sessão de 19 de novembro de 1996. Como o período sob exação é diverso desse, correta sua aplicação.

Por derradeiro, no que se refere à taxa SELIC, efetivamente sua natureza jurídica é de juros, uma vez utilizada como instrumento de remuneração de capital. E nada mais justo e equânime que a taxa de juros que o governo utiliza para remunerar seus papéis seja a mesma que cobra em relação ao pagamento a destempo de seus créditos tributários, de forma a equalizar suas despesas e receitas. Por outro lado, se a aplicação da taxa SELIC é correta ou não, entendo que este não é foro apropriado, uma vez não demonstrada sua ilegitimidade ou ilegalidade.

A Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos poderes. Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquerir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95. Dessarte, a aplicação da taxa SELIC com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

Ante todo o exposto, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO, MANTENDO-SE O LANÇAMENTO NOS TERMOS RETIFICADOS (fl. 200/227).

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 14 de março de 2000

JORGE FREIRE