MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 14 / 12 / 05
VISTO

Processo nº : 10930.005566/2003-31
Recurso nº : 127.957
Acórdão nº : 202-16.150

Recorrente : PLÁSTICOS NOVEL DO PARANÁ S/A
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20 / 09 / 05
VISTO

IPI. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.
Refoge competência a órgãos administrativos para apreciarem incidentes de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos infralegais.
PRESCRIÇÃO.
Nos termos do Decreto nº 20.910/1932, art. 1º, está prescrita a utilização de créditos escriturais de IPI não aproveitados dentro dos cinco anos seguintes à efetiva entrada da mercadoria que teria dado azo ao respectivo crédito básico.
CREDITAMENTO BÁSICO.
Só há direito ao crédito em relação aos insumos que participem do processo produtivo, desde que em ação direta com o produto final e com seu desgaste, perdendo suas características físicas e/ou químicas.
CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO DE IPI ESCRITURADO EXTEMPORANEAMENTE.
Descabe a correção monetária de crédito de IPI lançado extemporaneamente. Precedentes STJ e STF.
MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATORIEDADE.
A multa aplicada pelo Fisco decorre de previsão legal eficaz, descabendo ao agente fiscal perquirir se o percentual escolhido pelo legislador é exacerbado ou não. Para que se afira a natureza confiscatória da multa é necessário que se adentre no mérito da constitucionalidade da mesma, competência esta que não têm os órgãos administrativos julgadores.
Recurso voluntário ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **PLÁSTICOS NOVEL DO PARANÁ S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.
cl/opr

Processo nº : 10930.005566/2003-31
Recurso nº : 127.957
Acórdão nº : 202-16.150

Recorrente : PLÁSTICOS NOVEL DO PARANÁ S/A

RELATÓRIO

Versam os autos lançamento de ofício de IPI relativo aos períodos de apuração novembro de 1998 a dezembro de 2001.

A exação teve por fundamento: a) a falta de lançamento daquele imposto e falta de sua escrituração referente às notas fiscais listadas à fl. 1211; b) glosa de créditos referentes ao que titula o sujeito passivo de insumos indiretos, quais sejam, peças, parafusos, porcas, fusível, conector, lâmpadas, rebites, isolante, bateria, pastilha de freio, palheta para limpador de pára-brisa, conforme demonstrativo de fls. 285/312; c) glosa de materiais de consumo, tais como régua, grampo, durex, canetas, calculadora, filtro de linha, estilete, clips, pastas, formulários, fita de impressora, pilha, cartuchos, bobinas, etc., conforme demonstrativo de fls. 313/320; d) glosa de IPI relativo a aquisições de bens para o ativo imobilizado; e) glosa do valor creditado referente a multa de mora de IPI pago em atraso; f) glosa da correção monetária de créditos de IPI extemporâneos; g) glosa de IPI de insumos (material extrusado, polietileno de alta densidade e caixas plásticas usadas) adquiridos sem oneração daquele imposto; e h) glosa de créditos escriturados após sua prescrição.

O lançamento foi impugnado (fls. 1257/1302), tendo a 3ª. Turma da DRJ em Porto Alegre - RS o mantido em sua integralidade (fls. 1815/1825).

Não resignado com essa decisão, o contribuinte interpôs o presente recurso, no qual, em síntese, em preliminar, argúi que a autoridade julgadora administrativa está obrigada a manifestar-se acerca de legislação afrontada por inconstitucional na impugnação, ou seja, o inciso I do artigo 82 do RIPI/82, ao fundamento de que a mesma restringe o conceito de crédito básico pelo qual se concretizaria o princípio da não-cumulatividade, e que teve seu direito de defesa cerceado pelo não conhecimento do pedido de perícia.

No mérito, em suma, não inova em relação à peça impugnatória, alegando em relação aos chamados créditos sobre insumos indiretos, materiais auxiliares, de consumo e intermediários, assim como em relação àqueles referentes às aquisições de bens para o ativo imobilizado, que as mercadorias adquiridas revestem-se da natureza de insumos necessários ao desenvolvimento de suas atividades, e que "os aludidos creditamentos, num sentido amplo, resultam de mandamento imperativo, erigido ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto". Aduz que não há exigência legal de imediatidade do consumo das matérias-primas e produtos intermediários, bastando que sejam consumidos (de forma direta ou indireta), inutilizados ou destruídos no processo industrial, insurgindo-se contra a redação regulamentar (art. 82, I, do RIPI/82) que, em seu entender, restringiu o conceito de crédito básico do IPI.

Em relação ao crédito proveniente da entrada de material extrusado, polietileno de alta densidade, caixas plásticas usadas (sucatas), afirma ser induvidoso que tais insumos sejam matérias-primas utilizadas na fabricação de produtos finais. Averba, de outro turno, ser cabível a atualização monetária de créditos originados em determinado período e aproveitados somente em momento posterior, caso contrário haveria enriquecimento sem causa da União.

Afronta, ainda, a glosa dos créditos referentes às multas moratórias pagas indevidamente, defendendo o argumento de que essas jamais poderiam ter sido cobradas uma vez que os pagamentos sobre os quais elas incidiram foram espontâneos, nos termos do artigo 138 do CTN, conforme escólio jurisprudencial que colaciona.

Insurge-se, também, contra o entendimento de que o prazo de aproveitamento dos créditos adjudicados extemporaneamente seja de cinco anos a contar da entrada da mercadoria no estabelecimento. A seu juízo, o prazo seria de cinco anos a contar da homologação, e sendo esta tácita o prazo de cinco anos começaria a fluir após o prazo para a homologação expressa, cinco anos. E, por fim, alega ser inconstitucional a multa de ofício de 75%, que pela sua grandeza teria caráter nitidamente confiscatório, assim afrontando o art. 150, IV, da Carta Política.

Foram arrolados bens (fl.1832) para recebimento e processamento do recurso.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

Sendo várias as matérias a serem enfrentadas, analiso-as por tópicos.

I – PRELIMINARES

Alega-se *erro in procedendo* da decisão vergastada que não conheceu da alegação de inconstitucionalidade apontada. Aduz-se que a autoridade julgadora administrativa tem o dever de pronunciar-se acerca da alegação de inconstitucionalidade de determinada norma, no caso o artigo 82, 1, do RIPI/82 e seu equivalente no RIPI/98, que tem seu fundamento legal no art. 25, I, da Lei nº 4.502.

Sem reparos a r. decisão. É antigo meu posicionamento de que falece competência aos órgãos julgadores administrativos para adentrarem no mérito da constitucionalidade de Lei ou sua regulamentação válida, vigente e dotada de eficácia. A respeito, longamente me manifestei no Acórdão 201-70.501 (Recurso 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 leis*[1]*. 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 impede que o ordenamento mude a*

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

este respeito, mas a realidade hoje é esta. Este é o entendimento de Bonilha[2] e Nogueira[3].

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 juízo 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 ensina[4] 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 argüição 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 juízo 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".

---

[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.

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 Maior[5]. 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 inconstitucional[6], 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 juízo sobre normas que, por todo seu trâmite formal, constitucionalmente estabelecido, são presumivelmente constitucionais[7], 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 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.

Portanto, bem andou o órgão julgador *a quo* em não tomar conhecimento do incidente de inconstitucionalidade. De registrar-se que a lei instituidora do IPI (4.502/64) dotou o Executivo de ampla competência para regulamentá-la visando sua correta aplicação, nos seguintes termos:

Art. 123. Na regulamentação desta lei o Poder Executivo disciplinará, de maneira clara e minuciosa, toda a matéria relativa ao imposto de consumo, sua arrecadação 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)

fiscalização, instituirá os modelos de documentos e livros fiscais, ou alterará os já, existentes, prescrevendo, as normas necessárias à sua escrituração e a clareza e segurança de seus lançamentos; e adotará, todas as cautelas de ordem fiscal tendentes a evitar a evasão do imposto.

Parágrafo único. Para fins exclusivamente estatísticos, poderá ainda o Poder Executivo, com relação à Tabela anexa, agrupar, de forma diferente, os capítulos nas alíneas, com ou sem alteração do número destas, e desdobrar as posições em novos incisos, sem ampliação do campo de incidência ou alteração das alíquotas do imposto.

No que tange ao pugnado cerceamento do direito de defesa pelo não conhecimento do pedido de perícia, também não identifico vício algum na decisão ora objurgada. A negativa da perícia fundou-se em texto legal (artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72) que, às expressas, assim dispõe:

§1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

Não tendo sido formulado o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito, parte final do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, consoante determina a norma acima transcrita, tem-se por não formulado tal pedido. Demais disso, entendo absolutamente prescindível a perícia nos termos formulado, eis que eles têm apenas o condão de reforçar seus argumentos, sem revelar-se imprescindível ao deslinde da matéria. Logo, não demonstrado qualquer prejuízo à defesa, não há motivo para reformar a r. decisão.

Em face de tais considerações, rechaço as preliminares argüidas.

II - MÉRITO

PRESCRIÇÃO

O sujeito passivo alega que o prazo para aproveitamento dos créditos de IPI seria aquele da tese dos cinco mais cinco anos. Para tanto, dois pressupostos deveriam restar atendidos: primeiro, que estivéssemos tratando de crédito tributário e, segundo, que fosse o caso de pagamento indevido. Nem um nem outro caso.

O crédito básico de IPI não é tributo e sim um crédito escritural que visa, dentro do sistema de conta-corrente em conta gráfica, chegar ao montante devido daquele imposto. Por isso, a eles não se aplicam os preceitos do CTN, eis que os artigos 165 a 169 do Código Tributário, como já dispõe o próprio título da Seção II do Capítulo IV, tratam dos pagamentos indevidos de tributos, nas hipóteses clausuladas nos incisos I, II e III do artigo 165.

Portanto, não se tratando de pagamento indevido, como, estreme de dúvida, é o caso dos valores pleiteados a título de crédito básico de IPI, cuja natureza, como consignado, não é de tributo, a eles se aplicam o Decreto nº 20.910/1932, como sempre entendi e votei, e não as normas acerca de pagamento indevido previstas no CTN.

Nesse sentido, recente julgado da 2ª. Turma do STJ, a seguir transcrito:

IPI. INSUMOS E MATÉRIA-PRIMA. CRÉDITOS ESCRITURAIS.

Trata-se de recurso interposto contra acórdão que decidiu sobre crédito do IPI nas aquisições de matérias-primas isentas, não tributadas ou reduzidas à alíquota zero.

> *Aqui não se trata de repetição de indébito, o que afasta a incidência do art. 166 do CTN, específico para a hipótese de pagamento indevido. Não houve pagamento antecedente algum, porque se reclama do crédito escritural de um IPI que não foi pago, pois isento ou com alíquota zero, inexistindo contribuinte antecedente à aquisição da matéria-prima ou dos insumos. Não ocorreu sequer recolhimento do imposto. Os créditos escriturais do IPI são tratados com simetria aos débitos, inexistindo dispositivo legal que ordene a incidência da correção monetária. Tal correção, se aplicada aos créditos escriturais, ensejaria a correção dos débitos da mesma conta, sendo inalterável o resultado final e efetivo, se comparado aos valores históricos. O STF, examinando a correção monetária em semelhante situação, relativa ao ICMS, deixou por conta do legislador estadual estabelecer a incidência, vedando a atualização se não houvesse norma própria e específica. REsp 552.167-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 18/5/2004.*[8] (sublinhei)

Dessarte, nos termos do Decreto nº 20.910/1932, art. 1°, está prescrita a utilização de créditos escriturais de IPI não aproveitados dentro dos cinco anos seguintes à efetiva entrada da mercadoria que teria dado azo ao respectivo crédito.

INSUMOS QUE DÃO DIREITO AO CRÉDITO BÁSICO DE IPI

Para a recorrente, toda e qualquer mercadoria que entra em seu estabelecimento fabril gera direito a crédito, em uma leitura forçada do princípio constitucional da não-cumulatividade, inclusive crédito de mercadoria adquirida sem cobrança de IPI. Mas tal princípio não tem esse alcance. O que se compensa é o tributo cobrado na etapa anterior em relação às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que se relacionem com o produto final, quer nele embutidos, quer consumidos, ou que tenham sofrido desgaste químico ou físico no processo de industrialização daquele.

Se assim não fosse, a seguir o raciocínio da defendente teríamos um imposto negativo, ou seja, um imposto pago pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, em verdadeira situação teratológica. E justamente para prevenir-se desses raciocínios, digamos, estapafúrdios, é que a própria legislação instituidora do IPI permitiu que o Executivo regulamentasse a matéria para não dar margem a eles. Assim a questão passa pela conceituação do que seja matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Esses são os insumos que dão margem ao que veio a chamar-se de créditos básicos, ou seja aqueles que geram o direito subjetivo do contribuinte de creditar-se de forma a moldar-se nos preceitos constitucionais da não-cumulatividade do IPI.

Estatui o art. 25 da Lei nº 4.502/64, reproduzido no art. 82, inciso I, do RIPI/82, e 147, I, do RIPI/98, que:

> *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 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***

[8] Referido no Informativo de Jurisprudência nº 209 (www.stj.gov.br)

***consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.(grifei).*

Nesse passo, inconteste que os bens adquiridos destinados ao ativo permanente não geram direito ao creditamento do IPI, por expressa vedação legal.

É assente na jurisprudência do Segundo Conselho de Contribuintes que para dar margem ao creditamento é necessário que os insumos sejam consumidos no processo de industrialização ou sofram desgaste em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, o que não é o caso dos insumos glosados, tais como os chamados insumos indiretos (peças, parafusos, porcas, lâmpadas, pneus, fitas isolantes, palheta para limpador de pára-brisas, etc) e materiais de consumo (régua, grampo, durex, calculadora, formulários contínuos, fita de impressora, pilhas, clips, pastas, etc). Nesse sentido, a ementa[9] a seguir transcrita:

CRÉDITO DO IMPOSTO – MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE EMBALAGEM – Para aproveitamento do crédito, os bens devem ser consumidos no processo de industrialização ou sofrer desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou vice-versa e, ainda, não estarem compreendidos entre os bens do ativo permanente... (sublinhei)

Dessa forma, para que determinado insumo possa dar margem ao creditamento básico, deve ficar provado à exaustão, e este ônus, invertido pela autuação, é da recorrente, que efetivamente o insumo foi utilizado no processo produtivo em ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, desde que nesse processo sofra perda ou modificação de suas propriedades físicas e/ou químicas.

O Parecer Normativo CST 65/79, aclarando o alcance da norma insculpida no art. 25 da Lei nº 4.502/64, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como desgaste, o dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, também dará margem ao creditamento.

Em conclusão, o que deve ser buscado para sabermos quais produtos que dão margem ao chamado creditamento básico, é identificarmos se eles entram no processo produtivo, ou integrando o produto final, quando não cabe maiores digressões, ou quando exercem ação direta sobre o produto em fabricação, ficando demonstrado seu desgaste físico e/ou químico em ação exercida diretamente sobre o produto final.

Em relação à glosa de créditos das sucatas (material extrusado, polietileno de alta densidade, caixas plásticas usadas), informa o agente fiscal no Termo de Encerramento (fl. 1209), "não há IPI destacado nas notas fiscais de entrada". Em que pese a decisão do STF no RE 212.484-2/RS, que, gize-se, referia-se exclusivamente a produtos isentos, entendo, como o relator originário vencido daquele recurso, conforme os próprios termos do artigo 153, § 3º, II, da Constituição de 1988, que a não-cumulatividade pressupõe a compensação com o IPI devido com o cobrado nas operações anteriores.

Ora, se nada foi cobrado, nada há a compensar. Se possível fosse o creditamento, e considerando uma hipótese em que esse suposto insumo (isento, NT, ou de

[9] Ac. 201-65.182

alíquota zero) compusesse todos os produtos finais de uma empresa, e fossem esses inúmeros e com diferentes alíquotas, pergunto: qual a alíquota a ser usada como creditamento? Essa decisão do STF, em que pese eu vir acatando-a, embora sempre resguardando minha posição pessoal em sentido oposto, desvirtua a própria lógica do princípio da não-cumulatividade, e, por conseguinte, o próprio IPI.

CORREÇÃO MONETÁRIA EM CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO

Nesse tópico, a *quaestio* a ser enfrentada é se cabe ou não atualização monetária de créditos escriturais adjudicados extemporaneamente sem que haja oposição do Fisco para esse creditamento, ou mesmo a correção monetária do saldo credor. Havendo oposição, entendo[10], na esteira do escólio do STJ e STF, caber a atualização monetária dos créditos a partir do momento em que se formaliza a contrariedade da fiscalização. Contudo, em não havendo essa expressa oposição do Fisco, a jurisprudência, eu diria unânime do STF e STJ[11], é no sentido do descabimento dessa atualização monetária, fundada, justamente, na natureza jurídica desses créditos.

O Supremo Tribunal Federal pacificou a matéria nos termos consignado pelo julgado recorrido, como se depreende do despacho do Ministro Moreira Alves no Agravo de Instrumento 198889-1[12], 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*

[10] Conforme me manifestei no julgamento do Recurso 124.728, Acórdão 202-15.825 , julgado em 16/09/2004, o qual relatei.
[11] Veja-se ementa transcrita à fl. 08, nota de roda-pé 08.
[12] No mesmo sentido RE 213.583-RS (J. 18/11/97), AG(AgRg) 181.138-SP(DJU 18/4/97) e RE 238.116-RS (13/04/97).

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. 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 estanques 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 exigi-lo. Diferencia-se do crédito escritural, que existe para fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

DA APREGOADA NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO

Também há de se refutada a alegada confiscatoriedade da multa aplicada. Primeiro porque descabe à Administração adentrar no mérito da constitucionalidade de determinada norma em plena vigência. E, segundo, porque a norma constitucional que a recorrente aponta como afrontada não se refere à penalidade quando diz respeito ao confisco, mas sim a tributo, e não precisamos nos alongar para concluir que a multa de ofício aplicada não tem natureza de tributo.

CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2005

JORGE FREIRE