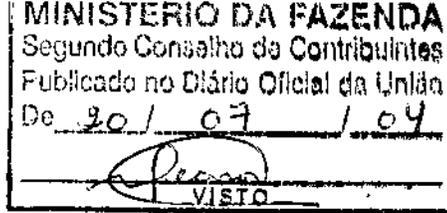




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

Recorrente : SANTA CLARA INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - AUDITORIA CONTÁBIL-FISCAL HABILITAÇÃO EXIGIDA. NULIDADE.** A competência dos agentes do Fisco para procederem auditorias contábil-fiscal decorre do exercício regular das funções inerentes ao Cargo de Auditor-Fiscal, e prescinde de habilitação específica em contabilidade ou de inscrição na entidade de Classe representativa de contadores. **Preliminar de nulidade rejeitada.**

**NORMAS PROCESSUAIS - OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL -** O ajuizamento de qualquer modalidade de ação judicial anterior, concomitante ou posterior ao procedimento fiscal, importa em renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, e o apelo eventualmente interposto pelo sujeito passivo não deve ser conhecido pelos órgãos de julgamento da instância não jurisdicional, devendo ser analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente.

**IPI - CRÉDITOS BÁSICOS -** é inadmissível o creditamento do imposto pago nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente ou nas de bens de consumo não utilizados diretamente na produção fabril do estabelecimento industrial.

**TRIBUTAÇÃO DE AMOSTRAS -** as remessas efetuadas, ainda que a título de amostra, não podem sair do estabelecimento industrial sem destaque do tributo, salvo se ficar demonstrado que os produtos estão albergados por isenção fiscal ou por alguma das modalidades de suspensão do imposto e que tal fato venha expressamente consignado na nota fiscal.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS -** O não cumprimento da legislação fiscal sujeita o infrator à multa de ofício no percentual de 75% do valor do imposto lançado de ofício e de juros moratórios calculados com base na variação da Taxa Selic, nos termos da legislação tributária específica.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SANTA CLARA INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

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

cl/opr



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

Recorrente : SANTA CLARA INDÚSTRIA DE PASTA E PAPEL LTDA.

## RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Curitiba/PR, fls. 659/673:

*“Trata o presente processo do auto de infração de fls. 548/592, lavrado contra a empresa mencionada, exigindo-se o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$1.524.134,59, multa do art. 80, I, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 no valor de R\$ 387.648,71, e multas regulamentares dos arts. 15, 16, 17, 265, 266, 267, 268, 269, 294 e 383 do RIPI, aprovado Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, e arts. 15, 16, 17, 345, 346, 347, 348, 349, 375, 376 e 478 RIPI, Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, além dos acréscimos legais.*

2. *A presente exigência é decorrente de falta de recolhimento e de recolhimento a menor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, não lançado e não declarado, nos prazos estabelecidos pela legislação em vigor, por ter emitido nota fiscal como amostra, sem atender aos pressupostos legais de suspensão ou isenção, nos períodos de apuração 20/01/1998, 10/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998 e 31/12/1998; por ter promovido a saída de produtos tributados, com erro de alíquota em 20/04/1998, 30/04/1998, 20/07/1998, 31/08/1998 e 31/12/1998; por ter efetuado o recolhimento a menor nos períodos de apuração 30/11/1998, 01/01/2000 a 31/03/2000, 10/05/2000 a 31/05/2000 e 20/06/2000; por ter-se utilizado de créditos indevidos pela não incidência de IPI na aquisição de insumos consumidos no processo de industrialização, nos período de apuração de 31/01/1998, 28/02/1998, 31/05/1998, 10/06/1998, 30/06/1998, 20/07/1998 10/08/1998 a 30/11/1998 e 31/12/1998 e por ter-se utilizado de crédito do ativo fixo, nos períodos de apuração de 10/01/1998 a 30/09/2000.*

3. *A base legal da autuação está prevista nos arts. 1º, 2º, 3º, I, 8º, 15, 16, 17, 22, II, 29, II, 36, X, 44, VI, VII, 54, caput e § 1º, 55, I, “b” e “j”, e II, “c”, 59, 62, 63, II, 82, I, 107, II e 112 IV, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982, e arts. 2º, 3º, 4º, I, 8º, 15, 16, 17, 23, II, 32, II, 40, II, 48, III a V, 109, 110, I, “b” e II, “c”, 111, 112, III, 114, caput e parágrafo único, 117, 118, II, 147, I, 182, IV, 183, IV e 185, III do RIPI, Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998.*

4. *Cientificada (fl. 592) em 16/11/2000, tempestivamente, por intermédio de seu representante (mandato de fl. 624), em 19/12/2000 a interessada apresentou impugnação, de fls. 594/623, onde em síntese alega que:*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

*I - é rotineiro o fiscal da Receita Federal embasar seus levantamentos fiscais no exame da escrita contábil da empresa, o que pode ser considerado um procedimento correto, desde que o autuante esteja devidamente habilitado junto ao Conselho Regional de Contabilidade;*

*II - conforme se verifica no auto de infração, o fiscal autuante não possui inscrição no CRC, diante disso, tal ato é considerado abusivo, tornando totalmente nulo o lançamento;*

*III - somente contador devidamente inscrito no CRC tem competência para realizar o exame da escrita contábil e emitir um parecer fundamentado sobre a documentação, tendo em vista a sua capacidade e habilitação para tal;*

*IV - diante disso, requer desde já seja totalmente anulado o lançamento em questão, em face da incompetência da autoridade fiscal para notificar com base em escrita contábil;*

*V - atua no ramo de fabricação de papel e celulose, e seus produtos finais estão classificados na Seção X, capítulo 48, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI);*

*VI - na saída do estabelecimento industrial, os produtos finais estão sujeitos à incidência da alíquota do IPI de 12%, conforme tabela de classificação fiscal, e para produzir o papel, o cartão e a pasta de celulose, são adquiridos materiais de embalagem e matérias-primas de várias espécies, todas com alíquota de IPI reduzida a zero, sendo que a Receita Federal não aceita o creditamento de IPI, entretanto, na venda do produto sempre foi debitado o valor correspondente ao imposto sobre o preço da operação de que decorre o fato gerador;*

*VII - o inciso II do § 3º, do artigo 153 da Constituição Federal não veda o creditamento na compra de material de embalagem e matérias-primas isentas, não tributados, porém o RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982, e o Decreto nº 2.637 de 25 de junho de 1998, atualmente vigente, ao arrepio da determinação constitucional, não contemplam o direito ao crédito fiscal nessa hipótese;*

*VIII - se a saída de mercadoria do estabelecimento industrial dá origem a um débito de IPI, assim também, em cada entrada de insumos, embora anterior àquela operação de circulação, corresponderá um crédito fiscal do contribuinte, em obediência ao princípio constitucional da tributação;*

*IX - para produzir o papel, o cartão e a pasta de celulose, produtos resultantes da industrialização, são adquiridos materiais de*

*M*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

*embalagem e matérias-primas de várias espécies, todas com alíquota de IPI reduzida a zero, segundo a classificação fiscal na TIPI;*

*X - se o IPI é um imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, e considerando que a isenção ou não incidência significam, nos termos da lei, a dispensa do pagamento do tributo incidente que deixou de ser cobrado, o não-aproveitamento do crédito do imposto implica tributar o valor integral do produto, tornando ineficaz o benefício concedido, violando o princípio básico do IPI, qual seja, a incidência do imposto sobre o valor agregado;*

*XI - em 1983 entrou em vigor a Emenda Constitucional n.º 23, recepcionada pela nova Carta, a qual trouxe a vedação expressa ao crédito em relação ao ICMS, mas não em relação ao IPI;*

*XII - conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização efetivou a glosa de créditos básicos de IPI, sob o fundamento de que não se tratava de insumos, e sim, destinavam-se ao ativo fixo ou ao consumo;*

*XIII - o princípio constitucional da não-cumulatividade, conforme anteriormente exposto, não se submete a qualquer espécie de restrição infraconstitucional, sendo assim, na mesma forma de raciocínio firmado quanto ao direito de crédito na aquisição de matéria-prima, inexistente qualquer restrição quanto ao creditamento de IPI pelas aquisições de bens destinados ao consumo ou ao ativo imobilizado;*

*XIV - trata-se de regra de eficácia plena, ou seja, independe de qualquer legislação posterior para que goze de sua total operatividade e, de forma alguma, pode vir a ser limitada por instrumento normativo hierarquicamente inferior, tal como leis complementares ou leis ordinárias;*

*XV - a fiscalização lançou tributo supostamente devido por ocasião de produtos em remessa para amostra, em face do equívoco quanto ao cumprimento das obrigações acessórias relativas à utilização dessa modalidade de suspensão do imposto;*

*XVI - o simples descumprimento da obrigação acessória enseja, tão-somente, a aplicação de penalidade pecuniária e, não, o nascimento de obrigação tributária;*

*XVII - ao observar o discriminativo do auto de infração se verifica a incidência de multa, a título de penalidade administrativa em percentual de 75%, o que é absurdo em face do andamento da economia atual;*

*M*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

*XVIII - não há que se falar em multas exorbitantes, uma vez que a própria multa moratória foi reduzida de 10% (dez por cento) para 2% (dois por cento), a inflação gira em torno de 1% (um por cento) ao mês, não se fazendo viável a aplicação de penalidade em tal patamar;*

*XIX - há que se ressaltar que se tratam em sua maioria, de débitos declarados em DCTF, os quais não podem ser objeto de lançamento de ofício, devendo ser encaminhados diretamente à cobrança executiva, conforme orientação da SRF contida na Norma Conjunta COSIT/COSAR/COFIS N° 535 de 23 de dezembro de 1997;*

*XX - a aplicação da Selic como índice de taxa de juros para créditos tributários, contraria o entendimento atual da doutrina e da jurisprudência;*

*XXI - na prática, vislumbra-se a impropriedade da referida taxa Selic, servir de alicerce como índice de juros, nos processos que tratam de créditos tributários;*

*XXII - ainda que a Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995, em ser art. 13, autorize a utilização da taxa Selic como índice de juros a serem aplicados aos créditos tributários, tal menção é apenas literária, em virtude da não-existência de diploma legal que consolide a forma de apuração dos valores referentes à Selic;*

*XXIII - existindo legislação que trata do assunto (Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º), requer que seja excluída a taxa Selic como índice de aplicação de juros, sendo aplicado se for o caso, o percentual de 1% ao mês.*

5. *Diante do exposto, requer que seja acolhida a preliminar argüida, declarando nulo o auto de infração, e caso não seja esse o entendimento, requer que seja feita a revisão do referido auto, afim de que sejam reconhecidos os créditos de IPI, bem como a impossibilidade de imposição de tributos por meio de simples presunções, além da exclusão ou redução da multa e juros aplicados."*

Em 28 de março de 2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR proferiu a Decisão DRJ/CTA n° 249, resumida na seguinte ementa:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2000*

*Ementa: NULIDADES.*

*Somente as situações descritas no artigo 59 do Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972, ensejam a nulidade do procedimento fiscal, sendo que a*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

*legislação regulamentadora da profissão de contabilista não se aplica aos Auditores Fiscais, por força dos artigos 194 e 195 do CTN.*

*INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.*

*Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.*

*AÇÃO JUDICIAL. PROPOSITURA. EFEITOS.*

*A interposição de ação judicial por qualquer modalidade implica a renúncia da discussão da matéria em esfera administrativa.*

*CRÉDITOS INDEVIDOS.*

*O princípio da não-cumulatividade não foi alterado pela vigente Constituição, permanecendo válidas as normas constantes do art. 82, I do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981 de 23 de dezembro de 1982, que impedem o crédito relativo aos bens compreendidos no ativo imobilizado.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA*

*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993 e alterações do artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997).*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*Tratando-se de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente pela falta de lançamento e recolhimento do tributo devido, não declarado.*

*JUROS DE MORA.*

*Cabível a exigência de juros com base na Selic, em face do disposto no art. 161, § 1º do CTN - Lei nº 5.172/1966.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

A interessada tomou ciência da citada Decisão em 31/05/2001, fl. 679, e interpôs, em 02/07/01, Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 681/710) reiterando a argumentação apresentada na peça impugnatória.

É o relatório. //



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

A teor do relatado, a controvérsia abordada no recurso cinge-se a uma questão preliminar - nulidade do auto de infração por este haver sido lavrado por fiscal inabilitado para tanto - e a cinco de mérito, quais sejam: Direito a crédito referente a matérias-primas não tributadas, isentas, ou tributadas a alíquota zero; licitude do creditamento do imposto pago nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou bens de consumo; tributação de amostras grátis com fulcro em descumprimento de obrigação acessória; a multa aplicada e os juros cobrados à Taxa Selic.

**I - Da preliminar de nulidade do lançamento de ofício em razão de este haver sido lavrado por fiscal supostamente inabilitado para tanto.**

O exercício da função pública, como bem conceitua o art. 15 da Lei nº 8.112/90, implica o efetivo desempenho das atribuições do cargo, vale dizer, na prática de todos os atos legalmente atribuídos àquele que ocupa o cargo.

A Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, estabelece as diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais, estipulando, em seu art. 2º, os tipos de provimento dos cargos públicos, e, no seu art. 3º, as características de cada cargo:

*“Art. 1º - A classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais obedecerá às diretrizes estabelecidas na presente lei.*

*Art. 2º - Os cargos serão classificados como de provimento em comissão e de provimento efetivo, enquadrando-se, basicamente, nos seguintes Grupos:*

*De Provimento em Comissão*

*I - omissis*

*De Provimento Efetivo*

*II- omissis*

.....  
*VI- Tributação, Arrecadação e Fiscalização*  
.....

*Art. 3º- Segundo a correlação e afinidade, a natureza dos trabalhos, ou o nível de conhecimentos aplicados, cada Grupo, abrangendo várias atividades, compreenderá:*

*I - Omissis //*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

.....  
*VI – Tributação, Arrecadação e Fiscalização: os cargos com atividade de tributação arrecadação e fiscalização de tributos federais.*  
.....

Por sua vez, o art. 911 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que tem como matriz legal o art. 7º da Lei nº 2.354/54 combinado com o Decreto-Lei nº 2.225/85, dispõe que:

*“Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos da contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.”*

A carreira Auditoria do Tesouro Nacional foi criada pelo Decreto-Lei nº 2.225/85, sendo o antigo cargo de Fiscal de Tributos Federais substituído pelo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, que, por seu turno, também foi transformado no de Auditor-Fiscal da Receita Federal através da Medida Provisória nº 1.915/1999 e de suas reedições, cujas atribuições são as mesmas. A investidura no cargo dá-se por concurso público, atendidos os requisitos legais, como o de ser o candidato portador de diploma de nível superior, não se exigindo, porém, formação específica; no entanto, é fato público a complexidade dos exames, sobretudo na área contábil e jurídica, além de se submeter o candidato, aprovado na primeira etapa do concurso, a rigoroso curso de formação, dirigido às atividades inerentes ao cargo. Seja lá como for, o certo é que a competência dos Auditores-Fiscais para o exame de livros e documentos da contabilidade dos contribuintes foi dada por lei. Discutir isso seria discutir a validade da lei.

Ressalte-se ainda que o agente público, enquanto pratica atos circunscritos às atribuições de seu cargo, está agindo no interesse de toda a coletividade, não estando, por isso, sujeito à ingerência descabidas de entidades de classe, seja ela qual for. Eis, portanto, a razão de a lei assegurar a todo aquele nomeado para cargo público o direito de nele empregar-se e entrar em exercício, e, em decorrência, de exercer livremente todas as atribuições que o cargo lhe confere, sem que, para tanto, sejam-lhe exigidos outros requisitos que não aqueles da lei.

O que a autuada não compreende é que o aparente conflito com as leis que regulamentam o exercício da profissão de Contador se resolve com a aplicação do princípio da especialidade, negando-se, para o caso de auditoria contábil-fiscal, vigência àqueles dispositivos.

De outro lado, não se vislumbra qualquer ofensa à norma insculpida no inciso XIII do art. 5º da Carta Magna, assim verbalizada: *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*”, pois, como visto, foi o próprio constituinte que remeteu a regulamentação profissional ao legislador ordinário, de tal sorte que pode a lei deixar de exigir a formação específica de Contador para o ingresso na Carreira Auditoria da Receita Federal, desde que cumpridos outros requisitos legais



**Processo nº :** 10940.000949/00-07  
**Recurso nº :** 119.018  
**Acórdão nº :** 202-15.223

já apontados acima, tais como a investidura por concurso público, ser o candidato portador de diploma de nível superior e o curso de formação dirigido às necessidades do cargo.

Assim, independentemente de sua formação profissional, o que habilita o Auditor-Fiscal da Receita Federal a exercer as funções inerentes à fiscalização dos tributos federais, nelas compreendidas a auditoria fiscal, é a natureza do cargo que ocupa e as atribuições, por lei, a este conferidas. Daí, não ser relevante sua especialização profissional, podendo ser qualquer uma dentre as de nível superior.

Por ultimo, merece ser destacado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em relação a caso correlato:

*1 "ADMINISTRATIVO. FISCAL DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO EM CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. DESNECESSIDADE.*

*O fiscal de contribuições previdenciárias prescinde de inscrição em conselho Regional de contabilidade para desempenhar suas funções, dentre as quais a de fiscalização contábil das empresas."*

Em razão do exposto, entendo não prosperar essa argüição de nulidade do lançamento fiscal.

## **II - Do Direito ao crédito referente às matérias-primas não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero.**

Em que pese o grande esforço argumentativo da defesa para afastar a exação fiscal pertinente à glosa de créditos referentes a essas matérias-primas, a matéria não será aqui debatida em razão de a contribuinte a haver submetido ao crivo do Poder Judiciário, conforme demonstra cabalmente a petição inicial da Ação Ordinária nº 2.000.70.09.000111-6, impetrada pela reclamante perante a Justiça Federal do Paraná, Seção Judiciária de Ponta Grossa, 2ª Vara (fls. 504 a 520). Predita ação foi julgada desfavoravelmente à reclamante, como prova a Sentença, transitada em julgado, de fls. 522 a 532, e encontra-se, atualmente em fase de execução. *Vide* fl. 721.

Tendo, pois, o sujeito passivo procurado a tutela judicial, dá-se a renúncia à discussão na fase administrativa. Isso porque, a tripartição dos poderes, confere ao Judiciário exercer o controle supremo e autônomo dos atos administrativos; supremo porque pode revê-los, para cassá-los ou anulá-los; autônomo porque a parte interessada não está obrigada a recorrer às instâncias administrativas antes de ingressar em juízo.

---

<sup>1</sup> "Recurso improvido." (RESP 218.406/RS,STJ,1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, decisão de 14.09.1999,DJ de 25.10.1999, p. 63).



**Processo nº :** 10940.000949/00-07  
**Recurso nº :** 119.018  
**Acórdão nº :** 202-15.223

De fato, não existem no ordenamento jurídico nacional princípios ou dispositivos legais que permitam a discussão paralela, em instâncias diversas (administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza), de questões idênticas.

Diante disso, a conclusão lógica é que a opção pela via judicial, antes ou concomitante à esfera administrativa, torna completamente estéril a discussão no âmbito administrativo. Na verdade, como bem ressaltou o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no voto proferido no julgamento do Recurso nº 102.234 (Acórdão nº 202-09.648), “*tal opção acarreta em renúncia ao direito subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação a mesma matéria sub judice.*”.

Por oportuno, cabe citar o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.737/1.979, que, ao disciplinar os depósitos de interesse da Administração Pública efetuados na Caixa Econômica Federal, assim estabelece:

*“Art. 1º. Omissis*

*§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”*

Ao seu turno, o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, que disciplina a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, prevê expressamente que a propositura de ação judicial por parte do contribuinte importa em renúncia à esfera administrativa, *verbis*:

*“Art. 38. Omissis*

*Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”*

A norma expressa nesses dispositivos legais é exatamente no sentido de vedar-se a discussão paralela, de mesma matéria, nas duas instâncias, até porque, como a Judicial prepondera sobre a administrativa, o ingresso em juízo importa em desistência da discussão nessa esfera. Esse é o entendimento dado pela Exposição de Motivo nº 223 da Lei nº 6.830/1980, assim explicitado: “*Portanto, desde que a parte ingressa em juízo contra o mérito da decisão administrativa – contra o título materializado da obrigação – essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior.*”

Por essas razões é que a exigência fiscal fundada em compensação de créditos pertinentes à aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, objeto de ação judicial, tornou-se definitiva na esfera administrativa, nos termos postos no lançamento fiscal, eis que a opção pelo Poder Judiciário importa em renúncia à esfera administrativa, além do mais, a decisão judicial tem efeito substitutivo e prevalente sobre a não jurisdicional.



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

### III - Da ilicitude do creditamento do imposto pago nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou bens de consumo.

Conforme demonstrar-se-á a seguir, melhor sorte não assiste à autuada no que pertine ao creditamento do IPI pago quando das aquisições de bens de consumo do estabelecimento industrial ou destinados a seu ativo fixo.

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

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

*“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:*

*I - omissis*

*IV - produtos industrializados*

*§ 3º O imposto previsto no inc. IV:*

*I - Omissis*

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

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

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

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

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



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

A lógica da não-cumulatividade do IPI, prevista no art. 49 do CTN, e reproduzida no art. 81 do RIPI/82, posteriormente no art. 146 do Decreto nº 2.637/1998, é compensar, do **imposto a ser pago na operação de saída** do produto tributado do estabelecimento industrial ou equiparado, o valor do IPI que fora cobrado relativamente aos insumos nele entrados (na operação anterior).

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

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

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

A exegese do dispositivo legal pertinente aos créditos básicos (inciso I do art. 82 do RIPI/1982 ou inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988, é no sentido de que os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados somente podem creditar-se do imposto pago quando da aquisição de produtos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a serem empregados diretamente na fabricação do produto final ou que, embora não sejam a este integrados, sejam consumidos no processo de industrialização, isto é, sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, e ainda, que não esteja compreendido entre os bens do ativo permanente. A contrário senso, não integrando o produto final ou não havendo o desgaste decorrentes do contato físico, ou de uma ação direta exercida sobre o produto em fabricação ou se for classificado como bem do ativo permanente, predito insumo não gera direito a crédito.

Veja-se que o texto legal é taxativo em negar o direito ao crédito do imposto relativo aos produtos classificados como bens do ativo permanente. Por outro lado, ao condicionar o crédito aos insumos que forem consumidos no processo de industrialização, obviamente está vedando o creditamento do material de consumo não empregado diretamente na industrialização.

Na esteira desse entendimento já trilhava a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal que, por meio do Parecer Normativo CST nº 65/1979, explicitou quais insumos que mesmo não integrando o produto final podem ser caracterizados como matéria-prima ou produto intermediário: *"hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência*



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

*de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida”.*

Assim, entendo não haver para a reclamante direito ao crédito do imposto pago na aquisição de produtos classificados como bens do ativo permanente nem como bens de consumo do estabelecimento industrial tais como os descritos nas papeletas de controle de “Ordem de Compra” anexa a cada uma das notas fiscais examinadas pela Fiscalização: materiais para manutenção elétrica, manutenção geral, lubrificantes, investimento em obras (construção de usina), investimento em máquina (de papel), rolamentos, mangueira para molhar grama, reposição de estoque etc.

Esclareça-se que a apreciação de matéria versando sobre constitucionalidade de leis ou ilegalidade de decretos, por órgão administrativo, é totalmente estéril e descabida, já que tal competência é privativa do Poder Judiciário. À instância administrativa compete, apenas, o controle da legalidade dos atos praticados por seus agentes, isto é, apreciar se tais atos observaram e deram cumprimento às determinações legais vigentes.

Quanto à jurisprudência e o aporte doutrinário trazidos à colação pela defendente, não são suficientes para respaldar a autoridade administrativa a divorciar-se da vinculação legal e negar vigência a texto literal de lei.

#### **IV - Da tributação de amostras grátis com fulcro em descumprimento de obrigação acessória**

Como bem asseverou a decisão recorrida, causa estranheza o inconformismo da autuada no tocante à exigência fiscal pertinente às remessas de amostras, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 2514, 344, 527, 796, 1082 e 1632, pois a própria fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 05/00, reconhece expressamente haver errado ao não destacar o IPI nas tais remessas de amostras. Ver documento de fl. 384.

De fato, as remessas efetuadas pela reclamante, ainda que a título de amostra, não poderia sair do estabelecimento industrial sem destaque do imposto porquanto, independentemente da finalidade do produto e do título jurídico da operação de que decorra o fato gerador, o imposto é devido. Para que as saídas dessas amostras não sofressem o destaque do tributo, obrigatoriamente, a reclamante teria de haver demonstrado que ditos produtos estavam albergados por isenção fiscal ou por suspensão do imposto. Tanto em um caso como em outro, é condição *sine qua non* para fruição do favor fiscal vir expresso na nota fiscal a declaração do dispositivo legal ou regulamentar que autorizou a isenção ou a suspensão, conforme exigência legal prevista no artigo 244, incisos I e III, do RIPI/1982 e no art. 318, incisos I e III, do RIPI/1998.

Compulsando os autos, verifica-se da cópia das notas fiscais, fls. 385/390, que nenhuma delas traz qualquer referência de que a operação de saída dos produtos do estabelecimento industrial encontrava-se amparada por isenção ou suspensão do imposto. Diante disso, não há como censurar o feito fiscal que exigiu, de ofício, o imposto não destacado nas notas fiscais.



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

#### IV - Da Multa de Ofício

Entende a contribuinte que a multa administrativa no patamar de 75% seria absurdamente elevada tendo em vista o atual andar da economia, e que no contexto econômico vigente não há espaço para multa exorbitante, inclusive a multa moratória do direito civil foi reduzida de 10% para 2%.

Razão não tem a autuada, pois a aplicação da penalidade cominada em lei não é atividade discricionária, sendo, antes, obrigatória e vinculada, não podendo a autoridade fiscal deixar de aplicá-la, em se configurando a situação tipificada no texto legal, sob pena de responsabilidade funcional.

A situação fática apresentada nos autos subsume exatamente nas hipóteses previstas nos incisos I do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/1996 – falta de recolhimento do imposto devido em infração simples enseja a quem nelas incorrer à multa de 75% da obrigação tributária não satisfeita. Ora, compulsando os autos, verifica-se que a multa de ofício aplicada ao lançamento decorreu, justamente, do descumprimento da obrigação principal, qual seja, o recolhimento do IPI. Agiu, pois, corretamente a fiscalização ao aplicar a multa prevista na lei tributária específica.

Em relação aos argumentos de defesa de que parte do valor lançado de ofício havia sido declarada em DCTF, a realidade dos fatos os infirmam, pois como bem asseverou a decisão recorrida, o valor escriturado é maior do que o valor declarado e recolhido, podendo ainda verificar-se no confronto entre as cópias do Livro Registro de Apuração de IPI, de fls. 107/109/ e 230/280 e as declarações de Créditos Tributários Federais – DCTF – de fls. 330 a 349, tratar-se de créditos não declarados. Demais disso, a reclamante contestou veementemente o valor do principal lançado de ofício, o que seria totalmente incoerente se os tivesse reconhecido espontaneamente a ponto de declará-lo em DCTF.

#### V. Dos Juros Moratórios Calculados com base na variação da Taxa SELIC

É indubitável ser o lançamento tributário atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, o que restringe o proceder da autoridade fiscal aos estreitos termos da lei. Por conseguinte, não fica ao alvedrio dos agentes do Fisco estipular os percentuais dos encargos legais a serem exigidos do sujeito passivo, pois a própria lei já os especificam. No caso presente, os juros foram calculados em percentual equivalente à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, conforme determinação dada pelo § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Desse modo, como a fluência dos juros moratórios, a partir do vencimento dos tributos e contribuições, decorre de expressa disposição legal, não se pode imputar vício ao ato de lançamento no qual formalizou-se o crédito tributário inadimplido com os acréscimos determinados por lei. Cumpre-se notar que a Fiscalização seguiu a legislação de regência à época em que foi constituído o crédito fiscal, não foi além nem aquém do fixado na lei.



Processo nº : 10940.000949/00-07  
Recurso nº : 119.018  
Acórdão nº : 202-15.223

Quanto à ilegalidade da aplicação da Taxa SELIC como índice dos juros de mora, alegada pela recorrente, é de se observar que à autoridade administrativa não compete a apreciação da constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias.

Assim, como os dispositivos legais relativos aos juros de mora objeto da presente lide não foram julgados inconstitucionais, tampouco tiveram sua execução suspensa pelo STF, não se pode negar-lhe vigência, agindo, pois, corretamente, o Fisco ao aplicar-lhes o lançamento.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

*“Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do “Poder Executivo.”*

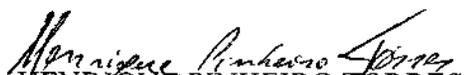
Esse parecer também se arrimou em Tito Resende:

*“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão.”*

Diante do exposto, seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES