



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 28 / 10 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11065.000887/2001-97

Recurso nº : 119.807

Acórdão nº : 202-15.423

Recorrente : INDUSTRIAL BOITUVA DE ALIMENTOS S/A

Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.** As nulidades absolutas limitam-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa.

**PERÍCIA. DILIGÊNCIA.** Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligência ou perícia quando entendê-las desnecessária ou julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

**ATOS PRIVATIVOS DE CONTADOR.** O Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício de suas funções, está habilitado a realizar auditoria nos livros contábeis e fiscais dos contribuintes, sendo inaplicável a legislação que restringe esta atividade aos contadores com registro no Conselho Regional de Contabilidade-CRC. **Preliminares rejeitadas.**

**IPI. BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR.** As notas fiscais de aquisição dos insumos e de saída dos produtos industrializados pela contribuinte são documentos hábeis para se extrair a base de cálculo do imposto devido, não se podendo falar em arbitramento. A autuação baseada em glosa de crédito de insumo adquirido com suspensão do IPI não há de ser considerada como presunção.

**CONCOMITÂNCIA NAS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.** Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não pode a autoridade julgadora administrativa manifestar-se acerca da matéria objeto da ação judicial, em respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta Política.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.** Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

**CONSECTÁRIOS LEGAIS.** É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da SELIC e Multa de Ofício de 75% do valor da contribuição que deixou de ser recolhida pelo sujeito passivo.

**COMPENSAÇÃO.** A compensação é um direito discricionário da contribuinte, não cabendo ao Fisco realizá-la de ofício, nem podendo ser usada, caso não tenha sido realizada antes do início do procedimento fiscal, como razão de defesa para elidir



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

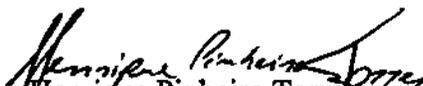
lançamento decorrente da falta de recolhimento de tributo devido.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**INDUSTRIAL BOITUVA DE ALIMENTOS S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004

  
Henrique Pinheiro Torres

**Presidente**

  
Nayra Bastos Manatta

**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

Recorrente : INDUSTRIAL BOITUVA DE ALIMENTOS S/A

## RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que a seguir transcrevo:

*“O estabelecimento acima qualificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto no valor de R\$ 2.925.672,24, multa de 75%, capitulada no art. 80, II, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, juros de mora, perfazendo a soma de R\$ 5.285.752,45, conforme Auto de Infração de fls. 587/89 e anexos.*

*1.1 – Segundo a descrição dos fatos relatados à fl. 569/581, o estabelecimento epigrafado, utilizou-se indevidamente de créditos básicos do imposto inexistente, uma vez que não havia lançamento nas operações anteriores, porque as aquisições eram efetuadas com suspensão, e, não obstante o contribuinte emitiu notas fiscais de entrada e se creditou do imposto (fls. 99/131), como se tivesse sido lançado, com a seguinte inscrição no corpo:*

*“Estorno dos débitos fiscais extemporâneos produzidos pelo não uso, nas épocas oportunas dos créditos fiscais demonstrados nas planilhas anexas com o fito de compensação (abatimento) com os débitos fiscais gerados no período de apuração atual consoante direito potestativo decorrente do art. 153, parágrafo 3, II da CF/88.”*

*1.2 – Foram juntadas cópias do demonstrativo dos créditos apropriados (fls. 132/38) e das notas fiscais de aquisição do insumo (aguardente), sem qualquer valor alusivo ao IPI (fls. 139 a 380), além de cópia das páginas do livro de Apuração do IPI em que foram registrados os créditos (fls. 30/98), ressaltando o Relatório Fiscal (fl. 571) que parte das notas fiscais apresentadas já haviam sido apresentadas em verificação anterior, com glosa dos créditos que originaram o lançamento objeto do processo nº 11065.001149/00-88.*

*1.3. - Ainda de acordo com o Relatório Fiscal (fl. 572), o contribuinte entrou com Mandado de Segurança nº 1999.71.08.009927-0, perante a 3ª Vara Federal de Novo Hamburgo, com pedido para se apropriar do crédito do imposto suspenso, com liminar indeferida e segurança denegada (fls. 558/568), não havendo quaisquer óbices para o lançamento, visto que o contribuinte não esteve nem está amparado por decisão judicial que impeça a Fazenda Nacional de efetuar o lançamento.*



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

1.4. – A fiscalização considerou infração aos artigos 32, inciso II; 99; 109; 114, caput e parágrafo único; 117; 147, incisos I e II; 182; 183, inciso IV; e 185, inciso III, todos do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI/98), em razão do que lavrou o Auto de Infração de fls. 587/589, com os respectivos anexos, no valor citado no preâmbulo.

1.5. – Contra o autuado foi efetuada “representação fiscal para fins penais”, conforme processo nº 11065.000888/01-31, já requisitado e enviado ao Ministério Público Federal, de acordo com o ofício e a informação, às fls. 598/599.

#### A Impugnação.

2. Não se conformando com a autuação, o contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 600/651 e anexos, expondo suas razões de discordância da exigência, nos termos do relatório abaixo.

2.1. – Inicialmente levanta a hipótese de nulidade do Auto de Infração porque teria sido realizado por pessoas sem competência legal, visto que o autuante não estaria registrado no Conselho Regional de Contabilidade, condição para auditar; que inexistem os débitos tidos como não recolhidos e que, aquilo que a autoridade chamou de VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL foi uma decorrência de simples falha de controle de sua assessoria e, ademais, a autuação se alicerçou em PRESUNÇÃO FISCAL sobre bases incorretas, razão pela qual o crédito tributário nasce com defeito insanável na sua liquidez, continuando com amplas abordagens sobre a PRESUNÇÃO (todos os destaques são do original) e as provas no Direito Tributário (fls. 601/624).

2.2. – Alega também a “improcedência da multa administrativa aplicada à autuação” e que há impossibilidade de aplicação com base na responsabilidade objetiva pois não houve lesão aos cofres públicos, mas se ocorreu não foi por ato doloso da empresa nem dos seus dirigentes, concluindo que a responsabilidade objetiva não tem mais aplicação e que o art. 136 do CTN não foi recepcionado pela Constituição de 1988, restando inconstitucional (fls. 625/630), protestando também pelo efeito confiscatório da multa de 75%, pelos argumentos que alinha às fls. 630/634.

2.3. Na continuação, protesta pela “impossibilidade jurídica de corrigir créditos tributários pela UFIR” que considera ilegítima para fins de cobrança de exações eventualmente não recolhidas, pelas razões que invoca às fls. 634/637.

2.4. – Prossegue a defesa dizendo que “a impugnante tem direito de compensar eventuais créditos lançados com pagamentos de tributos federais feitos indevidamente”, e que há isonomia entre créditos e débitos da



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

*Fazenda Publica, mencionando, especificamente, o direito sobre o ILL (imposto sobre o lucro liquido) nos exercicios de 1988 a 1991; o PIS sobre receitas financeiras; o Finsocial recolhido sob alíquotas superiores a 0,5%; o imposto sobre movimentação financeira /IPMF relativo ao ano de 1993.*

*2.5. – Na conclusão, afirma que se impõe a realização de perícia técnica, para apurar equívocos do agente fiscal no levantamento de dados destinados a dimensionar o montante da autuação, pedindo, ao final, a desconstituição do Auto de Infração (fls. 650/51).*

*É o relatório.”.*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/POA nº 1.052, de 27/08/2001, fls. 678/684, julgando procedente o lançamento, ementando sua decisão nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 10/05/2000 a 31/03/2001*

*Ementa: NORMAS PROCESSUAIS – OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.*

*A opção do contribuinte pela via judicial para discussão de matéria, objeto de processo fiscal, implica a desistência da esfera administrativa e torna definitiva a exigência nesta área.*

*A falta de recolhimento do imposto, no prazo legal, justifica o lançamento de ofício, com a multa de 75%, de acordo com o art. 461 do RIPI/98.*

*Lançamento Procedente”.*

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 01/11/2001, fl. 743, e, inconformada com o julgamento proferido, interpôs, em 19/11/2001, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls.684/741, no qual apresenta como razões de defesa:

- nulidade do Auto de Infração em decorrência de cerceamento de direito de defesa por ter sido a perícia solicitada indeferida pela autoridade julgadora de primeira instância;
- nulidade do Auto de Infração em virtude de este não ter sido lavrado por contador;
- lançamento fiscal foi baseado em presunção, já que se considerou venda sem nota fiscal por haver diferença no estoque de selo;
- existindo escrita contábil ela valerá como prova a favor do contribuinte não podendo o Fisco utilizar-se do arbitramento para efetuar o lançamento;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

- reitera as razões apresentadas na inicial acerca da multa de ofício, dos juros de mora e da compensação com créditos existentes a seu favor em virtude de recolhimento a maior de ILL, do PIS, do FINSOCIAL e do IPMF.

Foi efetuado arrolamento de bens garantindo o seguimento do recurso voluntário interposto, fls. 744/745.

É o relatório.



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235, de 1972, estão contidas basicamente em três artigos, e muito se assemelham às contidas no vigente Código de Processo Civil. São as seguintes as normas em comento:

*"Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade."*

Da análise dos dispositivos, depreende-se que as nulidades absolutas cingem-se aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e à contribuinte.

No caso vertente, a atuada argüiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade *a quo*, ocasionando cerceamento de direito de defesa.

Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considerá-la desnecessária ou



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

prescindível, já que no processo constam todos os elementos necessários para a formação da sua livre convicção de julgador, conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72 (PAF), a seguir transcrito:

*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).”*

Além disto, como bem frisou a autoridade julgadora de primeira instância, constam do processo todas as notas fiscais que a contribuinte utilizou-se para apropriar os créditos do IPI, notas fiscais de entrada e de aquisição dos insumos, com suspensão do imposto, nas quais baseou-se a fiscalização para efetuar o lançamento.

Vê-se, portanto, que todas as circunstâncias que envolveram o lançamento estão corretamente descritas no Auto e nas documentações que sustentam o lançamento, não havendo qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

Em segundo plano, a contribuinte argüiu como razão de nulidade do Auto de Infração o fato de não ser a agente fiscal, que o lavrou, cadastrada no Conselho de Contabilidade, incorrendo, desta feita, no exercício ilegal da profissão, por ter efetuado atividade relativa a exame de escrita ou revisão contábil, atividades estas específicas de contabilista.

Segundo o Prof. Hely Lopes Meirelles, na sua obra Direito Administrativo Brasileiro - Editora Malhados - 19ª edição - São Paulo, os órgãos públicos *“são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem”*.

Estes agentes são todas as pessoas físicas incumbidas do exercício de alguma função estatal.

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 estatui:

*“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*

*I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei;*

*II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; (...).”*



**Processo nº** : 11065.000887/2001-97  
**Recurso nº** : 119.807  
**Acórdão nº** : 202-15.423

Com base nisso, a Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990 (Regime Jurídico Único), detalha as normas atinentes à matéria, donde se conclui que o concurso público habilita o seu agente à função por ele exercida, dentro dos ditames restritos da lei.

Em que pese os princípios norteadores que promovem a habilitação do exercício da profissão de contador e a existência de órgão próprio para desempenhar as funções reguladoras desta categoria profissional, não há qualquer ligação jurídica entre as atividades inerentes ao Fisco e as do profissional de contabilidade.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, é o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional o agente incumbido de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, consoante o que dispõem o Decreto-Lei n.º 2.225, de 10 de janeiro de 1985, e o art. 7º da Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, transcritos no art. 950 do RIR/1994, *verbis*:

*“Art. 950. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.”*

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.915, de 29 de junho de 1999, o cargo passou a ser denominado de Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF. Cabe salientar que a investidura no cargo de AFRF somente ocorre após a aprovação em concurso público (art. 37, inciso II, da Constituição Federal de 1988, e art. 5º da Medida Provisória n.º 1.915, de 1999, ou art. 3º das suas reedições). As atribuições inerentes ao cargo estão descritas no art. 6º desse ato legal, dentre as quais destaca-se a de executar procedimentos de fiscalização, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica.

Quanto à alegada inconstitucionalidade da Lei n.º 5.987, de 1973, releva observar que a análise da legalidade ou constitucionalidade de uma norma legal está reservada exclusivamente ao Poder Judiciário, não cabendo à autoridade administrativa pronunciar-se a respeito.

Portanto, não pode ser acatada a tese de incapacidade do agente fiscal, já que inexistente qualquer impedimento legal ao autuante de efetuar, no exercício das suas funções, auditoria fiscal nos registros contábeis da empresa, pois o provimento de seu cargo ocorreu através de concurso público e em conformidade com os ditames legais.

Quanto ao mérito, a contribuinte apresentou como razões de defesa: o lançamento fiscal foi baseado em presunção, já que se considerou venda sem nota fiscal por haver diferença no estoque de selo; existindo escrita contábil ela valerá como prova a favor do contribuinte não podendo o Fisco utilizar-se do arbitramento para efetuar o lançamento.

Observa-se, entretanto que tais argumentos não se aplicam ao presente lançamento uma vez que os valores objeto do Auto de Infração foram àqueles decorrentes da apropriação indevida de créditos básicos do IPI, uma vez que na sua aquisição o insumo “aguardente de cana de açúcar” foi recebido com suspensão do imposto, não havendo



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

recolhimento do imposto na operação anterior e, por conseqüência, valor a ser creditado a favor da contribuinte.

As bases de cálculo foram extraídas das próprias notas fiscais de aquisição e de saída, não havendo como se falar em presunção ou arbitramento.

Por outro lado, é de se observar que a contribuinte ingressou no Judiciário com Ação de Mandado de Segurança nº 1999.71.08.009927-0, cujo pedido de liminar foi denegado, no qual se discute o reconhecimento dos créditos advindos da aquisição de matérias-primas, insumo, material de embalagem e produtos intermediários adquiridos com isenção, imunidade ou alíquota zero do IPI.

No caso em questão, os créditos glosados na autuação referem-se a **insumos (aguardente de cana) adquiridos com suspensão do imposto**.

Assim sendo, existindo ação judicial tratando da matéria ora em litígio é de se concluir pela concomitância entre as ações administrativas e judiciais.

Em razão do princípio constitucional da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, de 1988, a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa, e o julgamento em processo administrativo passa a não mais fazer sentido, em havendo ação judicial tratando da mesma matéria, uma vez que, se todas as questões podem ser levadas ao Poder Judiciário, somente a ele é conferida a capacidade de examiná-las, de forma definitiva e com o efeito de coisa julgada.

O processo administrativo é, assim, apenas uma alternativa, ou seja, uma opção, conveniente tanto para a administração como para o contribuinte, por ser um processo gratuito, sem a necessidade de intermediação de advogado e, geralmente, com maior celeridade que a via judicial.

Em razão disso, a propositura de ação judicial pela contribuinte, quanto à mesma matéria, torna ineficaz o processo administrativo. Com efeito, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Ao contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva, pela autoridade administrativa: basta imaginar um processo administrativo que, tramitando mesmo após a propositura de ação judicial, seja decidido após o trânsito em julgado da sentença judicial e no sentido contrário desta.

Ademais, a posição predominante sempre foi nesse sentido, como comprova o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16.431, e cujas conclusões são as seguintes:

*"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.*



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

33. *Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer às instâncias administrativas, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo diretamente.*

34. *Assim sendo, a opção pela via judicial importa em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.*

35. *Somente quando a pretensão judicial tem por objeto o próprio processo administrativo (v.g. a obrigação de decidir de autoridade administrativa; a inadmissão de recurso administrativo válido, dado por intempestivo ou incabível por falta de garantia ou outra razão análoga) é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.*

36. *Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim." (Grifos do original).*

Cabe ainda citar o Parecer PGFN n.º 1.159, de 1999, da lavra do ilustre Procurador representante da PGFN junto aos Conselhos de Contribuintes, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e cujos itens 29 a 34 assim esclarecem:

*"29. Antes de prosseguir, cumpre esclarecer que o Conselho de Contribuintes, ao contrário do aventado na consulta, não tem entendimento diverso àquele que levou ao disposto no ADN n. 3/96. Conforme verifica-se, dentre inúmeros outros, dos acórdãos n. 02-02.098, de 13.12.98, 01-02.127, de 17.3.97, e 03-03.029, de 12.4.99, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e 101-92.102, de 2.6.98, 101-92.190, de 15.7.98, 103-18.091, de 14.11.96, e 108.03.984, estes do Primeiro Conselho de Contribuintes, há firme entendimento no sentido da renúncia à discussão na esfera administrativa quando há anterior, concomitante ou superveniente arguição da mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O que ocorreu algumas vezes, e excepcionalmente ainda ocorre, é que há conselheiros – e, quiçá, certas Câmaras em certas composições – que assim não entendem, especialmente quando a ação judicial é anterior ao lançamento: alegam, aqui, que ninguém pode renunciar àquilo que ainda não existe. Nestes casos – isolados e cada vez mais excepcionais, repita-se – a PGFN, forte nos precedentes da CSRF acima referidos, vem sistematicamente levando a questão àquela superior instância, postulando e obtendo sua reforma neste particular.*

30. *Voltando ao tema do procedimento a adotar nos casos enunciados no item 28, preliminarmente anotamos que não nos parece existir qualquer distinção entre a ocorrência destas situações antes ou após o trânsito em julgado da decisão judicial menos favorável ao contribuinte, pois sendo a decisão*



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

*administrativa imediatamente executável e mandatória à administração (art. 42, inciso II, do Decreto n. 70.235/72) – enquanto a decisão judicial será apenas declaratória dos interesses da Fazenda Nacional -, a situação de impasse se instalará qualquer que seja a posição processual do trâmite judicial.*

*31. No mérito, verifica-se que muitas destas situações são evitadas quando os agentes da administração tributária, conforme é da sua incumbência, diligenciam nos atos preparatórios do lançamento para verificar a existência de ação judicial proposta pelo contribuinte naquela matéria, ou ainda, preocupam-se em rapidamente informar aos órgãos julgadores (de primeira ou de segunda instância) acerca do mesmo fato quando identificado no curso de tramitação do processo administrativo. O mesmo se diga com a boa-fé processual que deve presidir as atitudes do contribuinte, pois que ele – mais que qualquer agente da administração – estaria em condições de informar no processo administrativo sobre a existência de ação judicial e igualmente informar no processo judicial acerca de eventual decisão na instância administrativa: no primeiro caso, o órgão administrativo deixaria de apreciar o litígio na matéria idêntica àquela deduzida em juízo; no segundo caso, provavelmente o Poder Judiciário deixaria de enfrentar os temas já resolvidos pró-contribuinte na instância administrativa, até mesmo por superveniente carência de interesse da União; em qualquer hipótese, estaria evitado o conflito entre as jurisdições.*

*32. Naquelas ocorrências onde estas cautelas não são possíveis ou não atingem os efeitos almejados, temos que analisar o tema sobre duas óticas diversas: o primeiro, da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário; o segundo, da revisibilidade da decisão administrativa e dos procedimentos à realização deste intento.*

*33. Não há qualquer dúvida acerca da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação àquele que possa advir de órgãos administrativos. Fosse insuficiente perceber a óbvia validade dessa assertiva em nosso modelo constitucional, assentada na unicidade jurisdicional, basta verificar que as decisões administrativas são sempre submissíveis ao crivo de legalidade do iudicium, não sendo o reverso verdadeiro (melhor dizendo, o reverso não é sequer possível!!!). É por esse motivo que havendo tramitação de feito judiciário concomitante à de processo administrativo fiscal, considera-se renunciado pelo contribuinte o direito a prosseguir na contenda administrativa. É também por este motivo que a administração não pode deixar de dar cumprimento a decisão judiciária mais favorável que outra proferida no âmbito administrativo.*

*34. Ora, caracterizada a prevalência da decisão judicial sobre a administrativa em matéria de legalidade, tem-se de verificar as possibilidades de revisão da decisão definitiva proferida pelo Conselho de Contribuintes quando, nesta específica hipótese, for menos favorável à Fazenda Nacional. A possibilidade da revisão existe, conforme comentado nos itens 3/10 supra, e*



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

*sendo definitiva a decisão do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 42 do Decreto n. 70.235/72 – pois se não for devem ser utilizados os competentes instrumentos recursais (recurso especial e embargos de declaração, este inclusive pelas autoridades julgadora de primeira instância e executora do acórdão) – resta apenas a cassação da decisão pelo Sr. Ministro da Fazenda, que pode ser total ou parcial, mas sempre vinculada apenas à parte confrontadora com o Poder Judiciário. Neste quadro, o exercício excepcional desta prerrogativa estaria assentado nas hipóteses de inequívoca ilegalidade (quando houver o confronto de posições tout court) ou abuso de poder (quando deliberadamente ignorada a submissão do tema ao crivo do Poder Judiciário), conforme o caso.”*

Dessa forma, uma vez que o presente litígio versa sobre a matéria que está em discussão na esfera judicial, que tem a competência para dizer o direito em última instância, o que afasta a possibilidade de seu reconhecimento pela autoridade administrativa, não se deve conhecer da matéria objeto de ação judicial interposta pela contribuinte, como bem frisou a autoridade julgadora de primeira instância.

Cumpra, a esse passo, afastar o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo, com efeito, de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento do imposto (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo, com efeito, de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão-somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

*“Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:.....*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.”*

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no *caput* deste artigo,



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão à capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infraconstitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

*“Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa “se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)”. Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido à justamente isso, por mais brilhante e respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigorante, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso (índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<”, mas sim todos esses outros,



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do ADIN 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo tresler o CTN como tão desassisadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

*“A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).”*

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8.981/95, 9.069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9.250/95, 9.528/97 e 9.779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8.981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à “taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (sic)”. Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufere e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente impropriedade, pois delinea-se a pretensão da recorrente.



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, do ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso, as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nºs 7.763/89, 7.150/83 e 9.069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da Taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por derradeiro, a argüição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão-somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

*“Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).”*

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantêm a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação à sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação “moratória” apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados “juros remuneratórios” por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

*“Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).”*

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a **Taxa SELIC** obedece à devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inoconter vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 21.5881/PR:

*“Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.”*

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Quanto à compensação com créditos oriundos de recolhimentos porventura feitos a maior a título do FINSOCIAL, ILL, PIS e IPMF, é preciso observar que a compensação é um direito discricionário da contribuinte, cabendo a ela exercê-lo, como desejar, **dentro das condições previstas na legislação que disciplina a matéria.**



Processo nº : 11065.000887/2001-97  
Recurso nº : 119.807  
Acórdão nº : 202-15.423

No caso vertente, não há, no processo, qualquer registro contábil de compensação que tivesse sido executada pela contribuinte e desconsiderada pelo Fisco. Mesmo na sua impugnação a contribuinte apenas menciona a existência de créditos tributários, sem precisá-los, não fazendo prova da efetividade da compensação porventura efetuada, quais os períodos e valores utilizados em compensação.

Tendo efetuado, comprovadamente, pagamento a maior de créditos tributários devidos, poderá, a contribuinte, solicitar a compensação com outros débitos, nos termos da legislação que disciplina a matéria.

Entretanto, o direito compensatório, não comprovadamente exercido pela recorrente antes do início da ação fiscal, não há de ser utilizado como argumento de defesa, na fase impugnatória ou recursal, para elidir cobrança de tributo devido e não recolhido.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das Sessões, em 16 de fevereiro de 2004

  
NAYRA BASTOS MANATTA