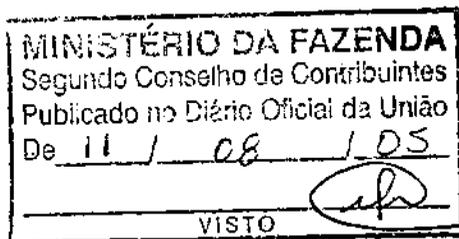




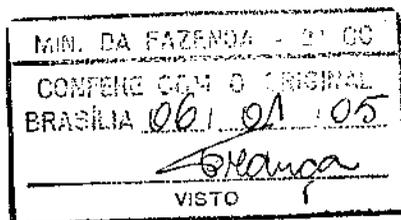
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

Recorrente : SPRINGER CARRIER S/A  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS



**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS.** Os produtos que não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem e, por conseguinte, não podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido.

**BASE DE CÁLCULO.** Inclui-se na receita operacional bruta os valores correspondentes ao ICMS e exclui-se, tanto da receita bruta como dos valores dos insumos, o valor correspondente ao IPI destacado na nota fiscal e as devoluções de vendas.

**PRODUTOS NÃO ACABADOS E ACABADOS E NÃO VENDIDOS.** Deverá ser excluído, no ultimo trimestre de cada ano, na base de cálculo do crédito presumido do IPI, o valor das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados ou acabados e não vendidos, e incluído no primeiro trimestre do ano subsequente.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA AFASTADA –** A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou punitiva – que são a mesma coisa –, sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN.

**Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SPRINGER CARRIER S/A.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro. Designado o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Caio Vitória.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Eduardo da Rocha Schmidt  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olimpio Holanda e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

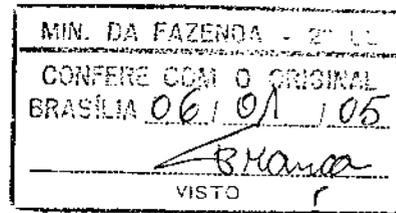
cl/



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931  
Recorrente : SPRINGER CARRIER S/A



## RELATÓRIO

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

*“O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado pela Fiscalização do IPI, para exigir imposto no valor de R\$ 948.022,44, multa de 75%, capitulada no art. 80, I, 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, multa isolada pelo recolhimento de imposto fora de prazo sem a multa de mora (R\$ 710.838,63), e juros de mora, perfazendo a soma de R\$ 3.055.469,08, conforme Auto de Infração de fls. 45/47 e anexos.*

*1.1 – Conforme descrito no próprio Auto de Infração e no Termo de Encerramento de Fiscalização, de fls. 123/134, onde o procedimento fiscal é descrito com todos os detalhes, o estabelecimento epigrafado fabrica produtos sujeitos à incidência do IPI, com destaque para os condicionadores de ar, classificados na Posição 8415 da TIPI/96, e teria calculado o valor do crédito presumido de IPI, relativo aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998, de forma irregular, resultando no aproveitamento a maior deste benefício, além de ter efetuado recolhimento de imposto fora do prazo, sem a multa de mora.*

*1.2 – Na apuração da receita operacional bruta/ROB foi excluído o valor do ICMS, enquanto que na apuração das aquisições dos insumos não foi excluído o valor do IPI nem o valor das devoluções de compras, bem assim a inclusão de entradas de bens que não caracterizam matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para utilização no processo produtivo da empresa.*

*1.3 – Também foi constatada a falta de exclusão, no quarto trimestre de 1997, do valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos acabados mas não vendidos e, não obstante a não-exclusão, o respectivo valor foi acrescido à base de cálculo do primeiro trimestre de 1998, ou seja, foi aproveitado duas vezes o mesmo valor.*

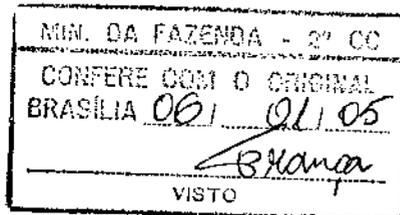
*1.4 – Feitas as correções pelo Auditor-Fiscal autuante, na forma descrita no item 4 e respectivos subitens do Termo, às fls.124/28, foram apurados os valores do “crédito presumido corrigido”, relativos aos anos calendários de 1995, 1996, 1997 e 1998, conforme quadros contidos no item 5 do citado Termo, resultando na constatação de aproveitamento a maior de crédito presumido na quantia de R\$ 948.022,44, depois desdobrada por*

25 2



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931



2º CC-MF  
Fl.

*período de apuração e relacionada na fl. 46 do Auto de Infração, de acordo com os demonstrativos de fls. 130/31.*

*1.5 – A Fiscalização também constatou que o contribuinte efetuou recolhimentos de IPI relativos aos primeiro e segundo decêndios de dezembro de 1997, nos valores de R\$ 383.794,73 e 563.803,80, fora de prazo, em 10/02/1998, sem o acréscimo de multa e juros, tendo recolhido depois apenas os juros; foi verificado também que o saldo devedor do imposto, relativo ao primeiro decêndio de abril de 1998, era maior do que a quantia recolhida, em R\$ 186,30, diferença essa que depois foi regularizada mas também sem a multa de mora, pelo que foi lançada a multa de ofício calculada sobre referidas importâncias.*

*1.6 – O lançamento foi efetuado com base nos elementos fornecidos pelo contribuinte, que teria cometido infração aos artigos 59, 99, 107 inciso II, e 112 inciso IV, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982; arts. 1º ao 6º da Lei nº 9.363, de 13/12/1996, que aprovou a MP 948/95 e, a partir de 26/06/1998, aos artigos: 114 e seu parágrafo único, 165, 166, 167, 168, 169, 173, 182, 183 inciso IV e seu parágrafo único, 182, 183 inciso IV, e 185 inciso III, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25/06/1998; como também foram consideradas ofendidas as normas das Portarias MF nº 129, de 5/4/1995, e 38, de 27/2/1997, as Instruções Normativas SRF n.ºs.: 21, de 12/4/1995; 28, de 10/5/1996; 21, de 10/3/1997; 23, de 13/3/1997; e 37, de 29/4/1997; enquanto que a multa isolada foi aplicada com base nos artigos 43, 44 inciso I e § 1º, inciso II, e 61 §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, conforme fl. 47 do Auto de Infração.*

#### As Razões da Impugnação

*2. O contribuinte não se conformou com a autuação e apresentou, no devido prazo, a impugnação de fls. 161 a 175 e anexos, expondo suas razões, que passam a ser relatadas.*

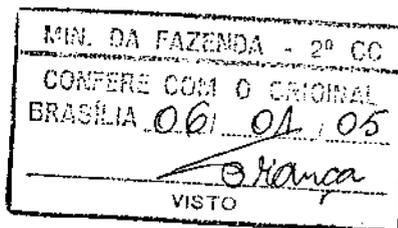
*2.1 - Diz, inicialmente, que buscando uma melhor didática expositiva, a impugnação estará dividida (como o Auto de Infração) em duas partes, uma relativa ao Crédito Presumido Indevido, e outra relativa à questão chamada pelo autuante de "demais infrações", que trata da multa pelo recolhimento do IPI fora de prazo, sem os acréscimos legais, iniciando sua defesa por esta.*

*2.2 – Discorda da multa isolada, aplicada pelo recolhimento espontâneo, fora de prazo, sem a multa de mora, dizendo tratar-se de regularização de sua situação fiscal através da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, que transcreve, concluindo pelo descabimento da punição aplicada, de acordo com o entendimento de Aliomar Baleeiro e decisões do STJ.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

2.3 – *Do Cálculo do Crédito Presumido de IPI: tece considerações sobre as razões que levaram à instituição do Crédito Presumido, explica a sua fórmula de cálculo, passando a defender a exclusão do ICMS, incidente nas vendas no mercado interno, da receita operacional bruta, dizendo que a sua inclusão distorce a base de cálculo, o que procura demonstrar com exemplo numérico; que não é admissível a apuração da ROB segundo a legislação de incidência das contribuições para COFINS e PIS; que a legislação não faz referência à exclusão do ICMS (fl.165), cabendo analisar em contraposição às normas constitucionais e aos conceitos do direito civil para faturamento, conforme art. 110 do CTN. Tece considerações sobre o conceito de faturamento e defende a não inclusão do ICMS no cálculo das citadas contribuições; concluindo que o autuante ao fazer a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo fez uso de valores indevidos, em nenhum documento existentes, sem respaldo na contabilidade.*

2.4 – *Não Exclusão do IPI na Receita Operacional Bruta (fl.171): alega que a contradição da orientação fiscal é evidente: ou se aceita a exclusão do ICMS da receita bruta ou deve aceitar a inclusão do IPI nos insumos; e que não excluiu o IPI dos insumos porque lançou o valor total das aquisições, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.363/96, que transcreve, que não se refere à exclusão do IPI.*

2.5 – *Aquisição de Insumos (fl.172): a defesa discorda da glosa dos insumos: manual para orientação ao cliente; óleo e graxa pra máquinas; gases e outros produtos químicos consumidos por combustão; chaves para montagem dos produtos exportados; demais produtos que incluem uma série de pequenos itens, na base de cálculo do Crédito Presumido, dizendo que a perícia, que desde logo requer, provará que todos os produtos estão sendo utilizados na base de cálculo do benefício são de alguma forma agregados ao produto final e que o Fiscal aceitou apenas os produtos que geram crédito do IPI, o que diz não ser verdade, invocando decisão do Conselho de Contribuintes pelo Ac. 201-72.755, DOU de 19/10/99.*

2.6 – *Exclusão dos Produtos Acabados e Não Vendidos (fl.174): confirma que não excluiu os insumos no último trimestre de 1997, conforme relatado no item 1.3 acima, item 4.3.3 do Termo de fl. 127, dizendo que o procedimento da Fiscalização é ilegal porque não previsto em lei, mas apenas numa Instrução Normativa e que o Conselho de Contribuintes já se posicionou contrário aos procedimentos fiscais baseados nestes atos, conforme acórdão citado no item anterior.*

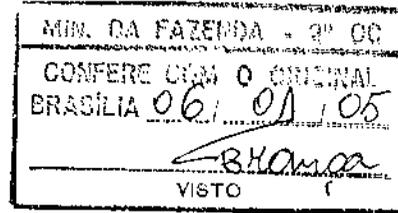
2.7 – *Por fim, requer sejam produzidas provas periciais, contábil e de engenharia, para provar o erro do Fiscal no cálculo do ICMS na exclusão da ROB, e para provar que os insumos excluídos da base de cálculo são consumidos ao longo do processo produtivo, de alguma forma agregando-*

//



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

*se ao produto exportado; e que seja dada procedência à impugnação e desconstituído o Auto de Infração.*

*É o relatório.”*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/PAE nº 249, de 19/03/2001, fls. 180/191, julgando procedente o lançamento, ementando sua decisão nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 31/01/1996 a 31/01/1999*

*Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI*

*- Base de Cálculo: não se incluem na base de cálculo do crédito presumido (tanto na Receita Bruta como no valor dos insumos), o valor do IPI, os abatimentos ou descontos concedidos incondicionalmente; o valor do ICMS, entretanto, está compreendido na Receita Bruta, por definição, não sendo admitida a sua exclusão para o fim aqui examinado.*

*- Os insumos admitidos no cálculo do crédito presumido são as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, definidos pela legislação do IPI.*

*- Recolhimento fora de prazo: o recolhimento fora de prazo de tributos, sem a multa de mora, sujeita o contribuinte à exigência da multa de ofício, sobre a totalidade do valor recolhido a destempo.*

*LANÇAMENTO PROCEDENTE”.*

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 19/04/2001, fl. 195, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs, em 21/05/2001, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 196/216, no qual, além de reiterar as razões apresentadas na inicial, acresce as seguintes:

- pratica operações de simples revenda, cujos valores a elas correspondentes foram incluídos no cálculo do crédito presumido do IPI;
- os valores relativos às vendas se incluídos na receita operacional bruta da empresa também o deveriam ser na aquisição dos produtos revendidos;
- os valores relativos ao frete de mercadorias no mercado interno não foram excluídos da receita operacional bruta; e
- requer, por fim, a improcedência do auto.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL.
BRASÍLIA 06/01/05
<i>Branca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Foi efetuado arrolamento de bens, formalizado por meio do processo nº 13002.000561/2001-20, permitindo o seguimento do recurso voluntário interposto, segundo informação de fl. 325.

É o relatório.

*RS*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>Branca</i>
VISTO

2º CC-MF
FL

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

Preliminarmente ressalte-se que o recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Com efeito, através do referido diploma legal foi instituído benefício fiscal por meio do qual se objetivou desonerar as exportações de produtos manufaturados brasileiros, mediante o ressarcimento, na forma de crédito presumido de Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), das "contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo." (grifo nosso)

Determina o texto legal que apenas as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos exportados, entram no cálculo do crédito presumido do IPI. Decorre daí que os mesmos insumos que entram na composição da base de cálculo do crédito presumido do IPI são aqueles que geram créditos básicos a serem compensados com os débitos de IPI.

Adoto aqui o brilhante voto do ilustre Presidente e Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, consubstanciado no RV nº 122.347, que a seguir transcrevo:

"(...)

*Este Colegiado tem-se manifestado, reiteradamente, contra a inclusão na base de cálculo do crédito presumido das despesas havidas com combustíveis e com outros materiais que não integrem o produto final ou que não sejam desgastados em contato direto com este, por entender que, para efeito da legislação fiscal, ditos materiais não se caracterizam como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*De outro modo não poderia ser, senão vejamos: o artigo 1º da Lei nº 9.363/96 enumera expressamente os insumos utilizados no processo produtivo que devem ser considerados na base de cálculo do crédito presumido: matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

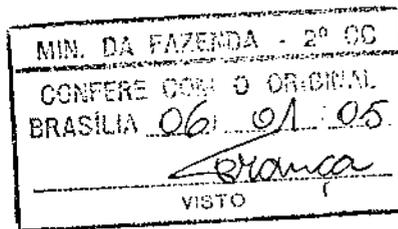
*A seu turno, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.363/96 determina que seja utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI para a demarcação dos conceitos de matérias-primas e produtos intermediários, o que é confirmado pela Portaria MF nº 129, de 05/04/95, em seu artigo 2º, § 3º.*

*Preditos conceitos, por sua vez, encontramos no artigo 82, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, (reproduzido pelo inciso I do art. 147 do Decreto nº 2.637/1988 – RIPI/1988), assim definidos:*

25



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
FL  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

*“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 os 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.”*  
(grifamos)

*Da exegese desse dispositivo legal tem-se que somente se caracterizam como matéria-prima e ou produto intermediário os insumos empregados diretamente na industrialização de produto final ou que, embora não se integrem a este, sejam consumidos efetivamente em seu fabrico, isto é, sofram, em função de ação exercida efetivamente sobre o produto em elaboração, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. 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, predito insumo não pode ser considerado como matéria-prima ou produto intermediário.*

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

*(...)”.*

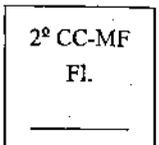
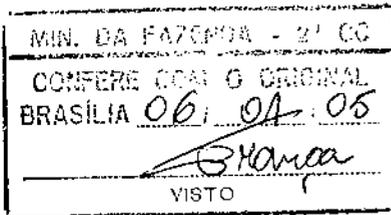
No caso concreto, a recorrente deseja ver incluídos, como insumos, na base de cálculo do crédito presumido os seguintes materiais: manual de orientação para cliente; óleo e graxa para máquinas; gases e outros produtos químicos consumidos por combustão; chaves para montagem dos produtos exportados e outros pequenos itens relacionados às fls. 51/118, dentre os quais encontram-se detergentes, vassouras, panos de limpeza, dentre outros.

Estes produtos não correspondem a insumos que se incorporem fisicamente ao produto exportado nem se desgastem inteiramente em contato direto com o produto final no processo de fabricação, por conseguinte, não podem ser incluídos como insumos na base de cálculo do crédito presumido do IPI.

25



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

Verificou, também, a fiscalização, que a recorrente excluiu o valor do ICMS da receita operacional bruta e, na apuração das aquisições dos insumos deixou de excluir o valor do IPI e das devoluções de compra, conforme relatado às fls. 125/127, concluindo, o Fisco, que “o contribuinte utilizou dois critérios opostos em relação ao ICMS e ao IPI: na receita operacional bruta os valores correspondentes a estes dois impostos foram excluídos, enquanto que na apuração das aquisições de insumos ambos os impostos foram incluídos.” (grifo no original).

Quanto à exclusão do ICMS e inclusão do IPI e das devoluções de vendas é de se observar que o art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que a apuração da receita bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem será feita nos termos da legislação de vigência da contribuição para o PIS e da Cofins, sendo utilizada, subsidiariamente, a legislação do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, na determinação destes conceitos.

*“Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.”*

O conceito de receita bruta, determinado pelo art. 31 da Lei nº 8.981/1995, apenas permite a exclusão das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário.

Pelas Leis Complementares instituidoras da contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, LC 07/70 e LC 70/91, a base de cálculo destas contribuições são o faturamento mensal, assim entendido a receita bruta da venda de mercadorias, mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, devendo ser deduzidos deste montante os valores relativos ao IPI, quando destacados em separado no documento fiscal, das vendas canceladas, das devoluções de vendas e dos descontos incondicionais concedidos.

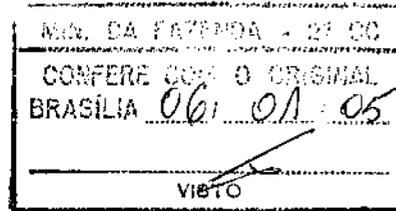
A Lei Complementar nº 70/91, no seu art. 2º, parágrafo único, ao disciplinar a base de cálculo da Cofins, vedou a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição, só permitindo exclusões em relação ao IPI, vendas canceladas e descontos incondicionais.

De igual forma, a lei instituidora do PIS definiu como base de cálculo da contribuição o faturamento.

Como se percebe, o conceito de faturamento tem sua extensão perfeitamente delimitada pela explicitação de seu conteúdo e pela expressa enumeração das exclusões passíveis



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

de serem efetuadas, dentre as quais encontra-se a do ICMS, em caso de substituição tributária, que não é o que ocorre no caso concreto em análise.

Com isso, tem-se que o fato gerador da Cofins e do PIS, o faturamento, é representado pela receita bruta como definida pela legislação do Imposto de Renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. Outrossim, pela legislação pertinente, somente podem ser excluídos da base de cálculo as vendas de bens e serviços cancelados, os descontos incondicionais concedidos, o IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, não encontrando guarida na legislação os valores pela contribuinte entendidos como não integrantes da base de cálculo desta contribuição.

Vale, ainda, esclarecer que o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dispõe que o montante do ICMS integra a base de cálculo do valor da operação de saída de mercadoria. O Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, definiu que o ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento, devendo integrar a base de cálculo da Cofins.

Em igual sentido, os itens 1, 1.3 e 1.4 do Ato Declaratório SRF nº 39, de 28 de novembro de 1995, que trata da contribuição para o PIS, dispõem sobre as exclusões da base de cálculo, dentre as quais não está relacionado o ICMS, mas sim o IPI destacado na nota fiscal e as devoluções de vendas.

Em relação ao IPI é de se observar que, em se tratando de imposto não cumulativo, sua escrituração é feita em separado do preço do produto, sendo imposto recuperável pelo sistema de crédito e débito existente na escrita fiscal do contribuinte. O valor correspondente ao IPI efetivamente não integra o preço do produto, e, portanto, não pode ser incluído no custo dos insumos utilizados na fabricação de produtos exportados.

De igual sorte, as devoluções de vendas também não podem ser incluídas no cálculo da receita operacional bruta nem no custo dos insumos aplicados para efeito de obtenção da base de cálculo do crédito presumido do IPI. As devoluções de vendas não constituem receitas da recorrente, já que foram estornadas ao seu estoque de produto acabado, nem os insumos nelas utilizados podem ser considerados já que a venda não se efetivou – produtos não foram exportados.

Desta sorte, não há como se excluir da base de cálculo das contribuições e, por conseguinte, da base de cálculo do crédito presumido do IPI os valores relativos ao ICMS e incluir os valores pertinentes ao IPI destacado em separado na nota fiscal e às devoluções de vendas, por absoluta falta de previsão legal.

Ressalte-se, ainda, que improcede a alegação da recorrente de que os valores obtidos pelo Fisco são indevidos posto que foram obtidos por meio de informações prestadas pela própria empresa, conforme documentos de fls. 125 e 146/150.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 06/01/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

Consta, também, do Auto de Infração, que a contribuinte transferiu para o primeiro trimestre de 1998 os valores dos insumos utilizados na fabricação dos produtos não acabados e dos acabados e não vendidos. Entretanto, estes valores não foram excluídos das aquisições de insumos efetivamente utilizados pela contribuinte, no 4º trimestre de 1997, embora tenham sido os valores dos produtos finais excluídos da receita operacional bruta no referido trimestre.

Este procedimento encontra-se em desacordo com o disposto no art. 3º, §§ 3º e 4º da Portaria MF nº 38/97, que disciplina a matéria.

Além do mais, o procedimento executado pela recorrente levou à utilização em duplicidade destes valores, pois se, por um lado ela transferiu para o primeiro trimestre do ano de 1998 os valores usados em produtos não acabados ou acabados e não vendidos, excluindo da receita operacional relativa ao 4º trimestre de 1997, por outro lado deixou de excluí-los das aquisições de insumos em 1997.

Incabível, neste caso, a alegação de que uma Portaria do Ministério da Fazenda não poderia criar procedimento não previsto no texto da lei, até porque o próprio texto da Lei nº 9.363/1996, no seu art. 6º, autoriza o Ministro da Fazenda a baixar atos necessários ao cumprimento da disposto naquela lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

*“Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, à definição de receita de exportação e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.”*

No que diz respeito ao recolhimento feito a destempo do imposto, sem o acréscimo da multa de mora, a recorrente discorda do procedimento adotado pelo Fisco de lançar a multa de ofício isolada sob o argumento de que estaria alcançado pelo instituto da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN que elide, nestes casos, a incidência da multa moratória.

A denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN refere-se à hipótese em que o sujeito passivo, por iniciativa própria, oferece-se como infrator em ato ainda não conhecido pelo sujeito ativo, no caso em tela a Fazenda Nacional, e tem sua responsabilidade excluída pelo pagamento do tributo devido acrescido dos encargos moratórios.

Por outro lado, ainda que se caracterizasse denúncia espontânea, o sujeito passivo não estaria desobrigado do recolhimento dos acréscimos moratórios – multa e juros de mora, se os pagamentos forem extemporâneos. O art. 138 do CTN desonera, apenas, o sujeito passivo do recolhimento da multa de ofício.

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

NR. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 06/11/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO 1

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

O art. 138 e §§ está inserido na Seção IV - Responsabilidade por Infrações - do Capítulo V do CTN e a responsabilidade a que alude o dispositivo, que pode ser elidida pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento ou do depósito do principal e dos juros de mora, é a responsabilidade pela prática do ilícito tributário.

A natureza jurídica da multa de mora, diferentemente das multas previstas em lei para coibir a prática de infrações tributárias, não é penal. Trata-se, em verdade, de um ônus de natureza civil, mais especificamente reparatório-compensatório do dano que sofre a Fazenda Pública com a impontualidade do devedor. Razão pela qual a multa de mora é aplicada independentemente das razões que levaram ao atraso do pagamento pelo devedor, caracterizando-se como de caráter ressarcitório.

Como diz Bernardo Ribeiro de Moraes, em *Compêndio de Direito Tributário*, Companhia Editora Forense, vol. II, pág. 590:

*“Basta o vencimento do prazo legal para o pagamento do tributo, sem que a obrigação esteja satisfeita para o devedor impontual incorrer em mora, arcando com o ônus da multa moratória. A simples inexecução da obrigação tributária, dentro do termo previsto, induz, automaticamente, à aplicação, contra o devedor, da multa moratória. Basta o atraso para a multa de mora ser devida (pouco importa o motivo deste atraso).”*

A obrigação tributária deve ser adimplida oportunamente. Quando a contribuinte desatende o aspecto temporal, há o atraso na prestação, surgindo então a mora. Assim sendo, uma vez se torne o devedor impontual, a multa moratória, embora obrigação acessória, nasce ao lado da obrigação principal, à qual adere, independente dos motivos que levaram à impontualidade do pagamento dos tributos ou contribuições.

Independente, pois, do motivo que levou a contribuinte ao inadimplemento do pagamento de créditos tributários devidos, de qualquer ato ou medida preliminar por iniciativa do Fisco, a multa de mora é devida quando do exaurimento do prazo fixado em lei para cumprimento da obrigação tributária principal, sendo que a ela faz jus a Fazenda Nacional porque a lei tem o direito de receber o valor do imposto na época certa, mesmo sem atuação fiscal do Estado.

Sob o ponto de vista doutrinário, vários autores têm se pronunciado no sentido de que é devida a multa de mora nas circunstâncias definidas na presente ação.

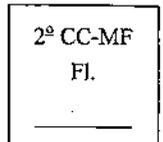
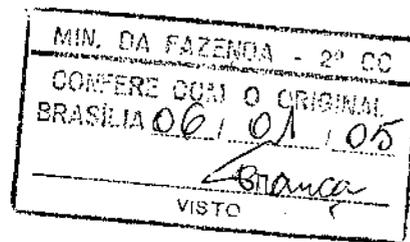
Luiz Emydio F. da Rosa Jr., em *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*, 10ª edição, Renovar, pág. 506, diz:

*“os pressupostos cumulativos de exclusão da responsabilidade são a confissão espontânea e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração; b) a denúncia espontânea deve ser feita antes do início de qualquer procedimento administrativo (auto de infração) ou medida de fiscalização específica relacionada com a infração, pelo que o início de uma fiscalização geral não*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

*impede a espontaneidade da denúncia; c) ficam excluídas apenas as multas fiscais punitivas, continuando obrigado ao pagamento do tributo, juros de mora, correção monetária e multas moratórias; d) o mero pedido de parcelamento do tributo não configura denúncia espontânea porque não há comunicação da existência de qualquer infração.” (grifos nossos).*

Paulo de Barros Carvalho, em “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, págs. 348/349, esclarece:

*“Modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária é a denúncia espontânea do ilícito, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (CTN, art. 138). A confissão do infrator, entretanto, haverá de ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de perder sua espontaneidade (art. 138, parágrafo único). A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e destituída do caráter de punição. Entendemos, outrossim, que as duas medidas - juros de mora e multa de mora - por não se excluírem mutuamente, podem ser exigidas de modo simultâneo: uma e outra.” (grifos nossos).*

Desta feita, da análise do caso em pauta, vemos que a contribuinte não tendo efetuado o respectivo pagamento no tempo hábil, passou a incorrer em mora, de tal sorte que deveria, ao proceder o pagamento do montante devido, incluir os juros de mora e a multa de mora, que, por todo o exposto anteriormente, não pode ser dispensada ao amparo do art. 138 do CTN.

Não tendo efetuado o recolhimento nestes moldes, cabe a aplicação de penalidade consoante disposto no art. 45 da Lei nº 9.430/1996, dispositivo legal que rege a matéria.

Por derradeiro, não conheço do recurso no tocante às alegações da recorrente relativas à exclusão da base de cálculo do crédito presumido do IPI de valores relativos a operações de simples revenda e aos relativos ao frete incorrido no mercado interno, porquanto as matérias em questão terem precluído em razão de não haverem sido objeto da peça vestibular. Assim, inadmissível sua análise no âmbito deste processo.

Frente ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

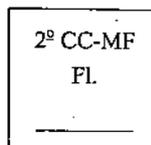
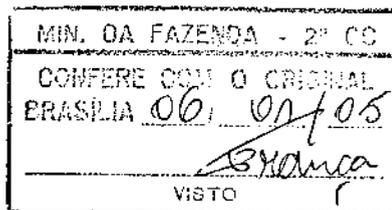
Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

NAYRA BASTOS MANATTA



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931



### VOTO DO CONSELHEIRO EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT RELATOR-DESIGNADO

Em que pese a fundamentada argumentação desenvolvida pela ilustre Conselheira-Relatora Nayra Manatta em seu bem lançado voto, dele ousou divergir, *data venia*, no que respeita ao cabimento do lançamento de multa isolada, por entender, como o contribuinte, que a denúncia espontânea afasta a aplicação tanto da denominada multa de ofício, como também a incidência da multa de mora.

A divergência se dá, basicamente, porque entendo que ambas as multas têm natureza sancionatória, do que resulta seu afastamento quando caracterizada a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. Neste sentido, penso, *data venia*, estar equivocada a parcela da doutrina que diferencia a multa de mora da multa de ofício, ao argumento de que a primeira teria caráter indenizatório e a segunda caráter intimidativo<sup>1</sup>. Segundo EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, tal argumentação é falaciosa, na medida em que ambas as multas “são aplicadas em face da violação de um direito subjetivo”<sup>2</sup>, sendo, pois, estruturalmente idênticas (dado o não cumprimento, deve ser a sanção), possuindo evidente caráter punitivo<sup>3</sup>.

O fato é que a interpretação dada pela ilustre Conselheira Relatora contraria o entendimento da melhor doutrina e jurisprudência assentada, tanto da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) como do Superior Tribunal de Justiça.

Confira-se, a propósito, a lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>4</sup>:

*“Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a dever ou obrigação principal, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.*

*Conseqüentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.*

(...)

*As Fazendas, federal, estadual e municipal, discordam da interpretação debuxada linhas atrás. E o que é pior, agem como pensam, isto é, erradamente, sem que até agora se tenha posto cobro nesta situação*

<sup>1</sup> Vide, neste sentido, DENARI, Zelmo e COSTA JÚNIOR, Paulo José. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiva, 4ª ed., 2000, São Paulo, p. 24. Também BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 13ª ed., 2000, São Paulo, p. 510.

<sup>2</sup> *Op. cit.*, p. 119.

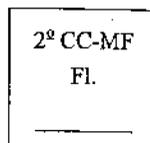
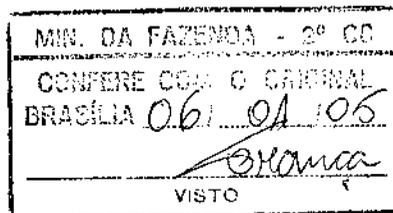
<sup>3</sup> LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar, 9ª ed., 2002, p. 298.

<sup>4</sup> *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, Forense, 2ª ed., págs. 106 e segs.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931



inteiramente contra legem. Os argumentos dos diversos fiscos são de três espécies.

a) Em primeiro lugar, alegam que se fosse permitido ao contribuinte não pagar no prazo, ganhar uma, duas ou três semanas e depois se autodenunciar, recolhendo o tributo apenas com juros e correção monetária, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária.

O argumento é extra jurídico e só nestes termos pode ser contraditado. Digase, porém, para logo, que as 'razões do fisco' não podem prevalecer contra as razões da lei. O príncipe e seu erário já não são, como antanho, autoritários e autocráticos. O argumento, no entanto, demonstra nas entrelinhas suas deficiências.

(...)

b) Em segundo lugar, dizem que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (...). A indenização possuiu como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (...). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em Direito Tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não pago. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

Finalmente, em terceiro lugar, argumentam com o art. 161 do CTN que, em havendo falta de pagamento do tributo, manda que este seja pago com juros e correção monetária, 'sem prejuízo das penalidades cabíveis' (...).

Ocorre que não existe a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161.

O art. 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora, e o art. 138 define a exceção a esta regra."

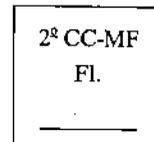
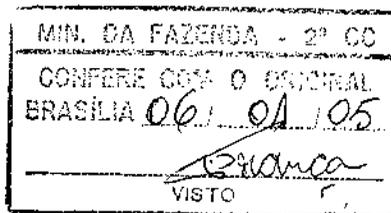
A jurisprudência da CSRF é firme ao reconhecer a inexigibilidade da multa de mora em tais hipóteses:

"MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Afeiçãoado o pagamento aos termos do artigo 138 do CTN, consistente a denúncia espontânea, pelo que indevida a multa de mora paga.

Recurso negado."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

(Acórdão nº CSRF/02-01.316, Sessão de 12 de maio de 2003)

*“DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA AFASTADA – A denúncia espontânea da infração exclui o pagamento de qualquer penalidade, tenha ela a denominação de multa moratória ou punitiva – que são a mesma coisa –, sendo devido apenas juros de mora, que não possuem caráter punitivo, constituindo mera indenização decorrente do pagamento fora do prazo, ou seja, da mora, como aliás consta expressamente no artigo 138 do CTN.*

*Exige-se apenas que a confissão não seja precedida de processo administrativo ou de fiscalização tributária, porque isso lhe retiraria a espontaneidade, que é exatamente o que legislador tributário buscou privilegiar ao editar o art. 138 do CTN. Recurso provido.”*

(Acórdão nº CSRF/01-04.259, Sessão de 2 de dezembro de 2002)

*“PROCESSUAL – MULTA DE MORA – CONFISSÃO ESPONTÂNEA – descabe, na confissão espontânea do débito (ato formal), acompanhado pelo pagamento do tributo e pelos juros de mora, qualquer outra exigência de caráter material. Inteligência do art. 138 do CTN. Recurso negado.”*

(Acórdão nº CSRF/02-01.194, Sessão de 17 de setembro de 2002)

*“IRF – PAGAMENTO ESPONTÂNEO – ART. 138 DO CTN – Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional. Comprova-se o recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 873 do RIR/99), para se configurar a denúncia espontânea. Recurso negado.”*

(Acórdão nº CSRF/01-03.578, Sessão de 5 de novembro de 2001)

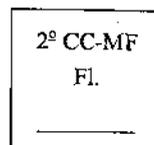
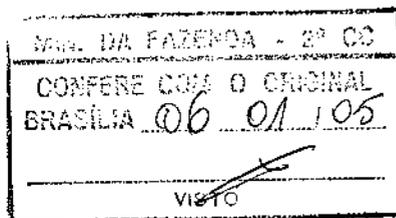
No mesmo sentido se firmou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como se verifica das ementas abaixo:

*“I – TRIBUTÁRIO – COMPENSAÇÃO – PIS – COFINS – IMPOSSIBILIDADE. (...).*

*II – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – DÉBITO DECLARADO ANTES DO PROCEDIMENTO FISCAL – Considera-se ‘denúncia espontânea’, para os efeitos do Art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de ‘qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização’. Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN ART. 138).”*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

(1ª Turma, RESP 241114 / RN, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 04/06/2001 PG: 00062).

*“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. EQUÍVOCO MANIFESTO. OCORRÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. IRPJ. RECOLHIMENTO SERÔDIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. ART. 84, INCISO II, ALÍNEA B. LEI 8.981/95. EXCLUSÃO. PRECEDENTES.*

*1. A multa de mora prevista no art. 84, inciso II, alínea b, da Lei n.º 8.981/95, tem com origem o recolhimento serôdio dos tributos e contribuições federais, ou seja, finca suas raízes no descumprimento da obrigação principal, pelo que, deve ser excluída em caso de denúncia espontânea acompanhada do recolhimento da exação devida.*

*2. O reparo pelo atraso na quitação é feito pela cobrança dos juros de mora, previstos no art. 84, inciso I, da Lei n.º 8.981/95, cuja incidência não é excluída pela denúncia espontânea.*

*3. Embargos acolhidos, com atribuição de efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.”*

(2ª Turma, EERESP 251452 / RJ, Rel. Min. Laurita Vaz, DJU de 09.09.2002, p. 187)

*“TRIBUTÁRIO – DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 – UTILIZAÇÃO DO INPC – LEI 8.177/91 – MULTA DE MORA – AFASTAMENTO – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.*

(...)

*O art. 138 CTN afasta a aplicação da ‘multa moratória’ se o contribuinte recolheu o imposto devido, acrescido de juros e correção monetária, espontaneamente, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco.*

*Recurso conhecido e provido.”*

(2ª Turma, RESP 202403 / PR, rel. Min. Francisco Pessanha Martins, DJU de 11.06.2001, p. 169)

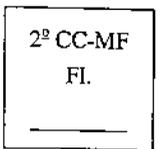
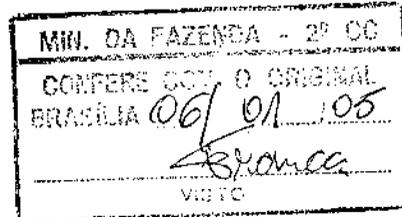
*“TRIBUTÁRIO. ICMS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA.*

*Na forma da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a denúncia espontânea exclui a aplicação da multa moratória (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação.*

25



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.001597/00-66  
Recurso nº : 119.519  
Acórdão nº : 202-14.931

*Recurso especial não conhecido.*

(2ª Turma, RESP 172816 / SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 21/09/1998 PG: 00147).

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a parcela referente à multa isolada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT