



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº 13007.000129/2003-51
Recurso nº 154.089 Voluntário
Matéria IPI
Acórdão nº 202-19.514
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13/02/09
Celma Maria de Albuquerque
Mat. Stape 9442

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/08/1999 a 31/08/1999

DCOMP. COMPENSAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. COMPENSAÇÃO NÃO AUTORIZADA. INCIDÊNCIA DO ART. 170-A.

É indevida a compensação realizada com base em decisão judicial que não autorizou o exercício deste direito antes do seu trânsito em julgado.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. MULTA DE MORA E JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A multa de mora é devida quando presentes as condições de sua exigibilidade. Art. 61 da Lei nº 9.430/96.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais (Súmula nº3, do 2º CC).

Recurso negado.

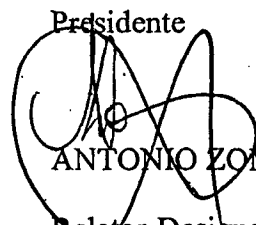
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López, que deram provimento para que a

compensação fosse homologada sob condição resolutiva, nos termos da SCI nº 10/2005. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor.


ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Antônio Lisboa Cardoso, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

Relatório

Trata-se de pedido de compensação de IPI com IPI, indeferido na origem sob o fundamento de que os créditos oferecidos para a compensação são decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, em desacordo com o art. 170-A do CTN, 74 da Lei nº 9.430/96 e outros, e do fato de que a decisão na referida medida judicial não concedeu o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de fatos geradores posteriores à sua impetração.

Da referida decisão é apresentada manifestação de inconformidade, onde se alega que:

- a norma a ser aplicada é aquela vigente no momento da interposição do recurso;
- a decisão é nula, pois a carta cobrança foi endereçada à OPP química, quando ela, Braskem S/A, por tê-la incorporado, responde pelos tributos devidos até a data da incorporação;
- a interpretação da decisão judicial foi realizada pela SRF de forma equivocada, ao não reconhecer os créditos dos fatos geradores posteriores à impetração da ação judicial;
- afirma que teria havido trânsito em julgado material, pois o único recurso pendente não ataca integralmente o mérito da demanda;
- é inaplicável o art. 170-A do CTN, pois tal norma se aplica tão-somente às ações judiciais impetradas posteriormente à sua vigência;
- discute o mérito do direito aproveitamento dos créditos alegados.

Remetidos os autos à DRJ em Porto Alegre - RS, é o indeferimento mantido, pelos seguintes fundamentos:

- o efeito suspensivo decorre da própria norma processual, nada havendo a se deferir neste sentido;

- a carta cobrança, bem como as demais intimações, foram emitidas em nome da Recorrente, como sucessora da OPP Química, não havendo que se falar em nulidade;

- no mérito, é informado que a questão já fora decidida em outras oportunidades, sendo certo que sobre a decisão judicial há pareceres da PGFN, que concluem que: a) a decisão judicial denegou a segurança quanto a possibilidade de aproveitamento dos créditos, pela aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota-zero após a impetração do *mandamus*; b) o lançamento elisivo da decadência é aplicável à hipótese; c) o creditamento de insumos desonerados também esbarra no art. 170-A do CTN;

- é afastada a possibilidade de creditamento para os insumos posteriores à impetração do *mandamus*;

- incorre trânsito em julgado material;

- aplica-se o art. 170-A do CTN;

- sobre o creditamento, aplica-se a renúncia à esfera administrativa;

- são mantidos os juros e multa por inexistir provimento judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário.

Recorre a empresa, alegando em síntese:

- o órgão julgador errou ao interpretar que o pedido na ação judicial foi negado para o futuro;

- existe decisão favorável transitada em julgado materialmente;

- o art. 170-A é inaplicável;

- há pareceres de doutrinadores do Direito Processual corroborando o entendimento da Recorrente;

- no mérito, existe o direito ao creditamento;

- são indevidos os juros e a multa, tendo em vista que a contribuinte se pautou na decisão judicial.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, do recurso conheço.

A discussão nos presentes autos cinge-se à interpretação da decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela recorrente. Vejamos.

A leitura isolada do dispositivo da sentença no *mandamus* impetrado mostra que foi reconhecido o direito ao creditamento dos insumos desonerados nos cinco anos anteriores à propositura do writ, sendo denegada a segurança quanto ao restante. Da referida decisão houve recurso de apelação de ambas as partes, sendo certo que a apelação do ora Recorrente cingiu-se ao pedido de extensão retroativa dos efeitos da decisão por dez anos, contra cinco já deferidos em primeiro grau, bem como para obter provimento que lhe permitisse compensar o IPI com outros tributos administrados pela Receita Federal.

A demanda se encontra hoje na pendência de apreciação de Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Nacional, tão-somente para afastar o direito ao creditamento de insumos não tributados, tributados à alíquota zero e a aplicação da correção monetária.

As compensações foram glosadas com base na interpretação da decisão judicial dada pelo Fisco, amparada em entendimento da Ilma. PGFN, manifestado no Parecer SERDC/PFN/RS nº 482/2007, que defende que o Exmo. Juiz de Primeiro Grau denegou a segurança quanto ao direito ao creditamento de fatos geradores posteriores à impetração, e tal capítulo da sentença já teria transitado em julgado face à inexistência de recurso à época própria. Por tal, e tendo em vista que a integralidade dos créditos utilizados na presente compensação são posteriores à impetração, é glosada a compensação e lançado o crédito tributário, com juros e multa.

Inobstante este argumento, ainda há a questão do art. 170-A do CTN e sua potencial aplicabilidade aos créditos relativos à referida ação judicial, eis que esta ainda não transitou em julgado por completo.

Por fim, a título apenas ilustrativo, ainda releva mencionar a incorporação ocorrida entre a parte no mandado de segurança e a ora recorrente.

Tudo a seu tempo, senão vejamos.

DA INTERPRETAÇÃO DA SENTENÇA

Antes de discorrermos sobre a correta leitura a ser dada da decisão judicial, convém traçar algumas premissas, legais, constitucionais, e, arriscamos dizer, incontroversas:

- mandado de segurança é o remédio constitucional destinado a proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente da pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público – art. 5º inciso LXIX da CRFB;

- caberá mandado de segurança sempre que, ilegalmente ou com abuso do poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrer-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça – Lei nº 1.533/51, art. 1º;

- a coisa julgada se limita ao dispositivo da decisão, não a integrando os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença – CPC, art. 469.

Colocadas as premissas, encontramos-nos prontos para interpretar a sentença do caso em tela: tendo em vista a inconstitucionalidade da limitação ao princípio da não-cumulatividade (ilegalidade/abuso de poder), é de se reconhecer o direito líquido e certo da Impetrante ao creditamento do IPI na aquisição de insumos desonerados do imposto (isentos, não tributados ou tributados à alíquota-zero).

O dispositivo da sentença concede apenas o direito ao creditamento retroativamente a cinco anos da impetração (e não dez, como desejado pela Impetrante), e nega provimento quanto ao restante. Entendeu a PGFN e o Fisco que o Judiciário teria então limitado o creditamento para os períodos anteriores à impetração, negando quanto aos períodos posteriores. Outrossim, tal raciocínio não se coaduna com a correta técnica processual, prevista em lei inclusive, de interpretação das decisões judiciais.

Explicamos. Em que pese a restrição da coisa julgada ao dispositivo da sentença, não há que se falar em interpretação literal e restritiva do mesmo, como realizado pelo Fisco e pela PGFN, ainda mais quando esta interpretação fulmina de morte o necessário silogismo entre a fundamentação e o dispositivo, silogismo este que, caso inexistente, torna a sentença nula de pleno direito.

Não faz o menor sentido, sob nenhum aspecto, que o Judiciário tenha reconhecido a inconstitucionalidade e a ilegalidade das limitações à não-cumulatividade do IPI para o passado, entendendo-as entretanto constitucionais e legais para o futuro. Achar tal coisa é um absurdo e inclusive nega vigência ao próprio art. 469 do CPC já mencionado, que é claro ao afirmar, sobre a fundamentação, que os motivos nela contidos são "importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença".

Vejamos nota de Theotônio Negrão, citada inclusive na Nota/PRFN/4ª Região/N.002/2007:

"É exato dizer que a coisa julgada se restringe à parte dispositiva da sentença; a essa expressão, todavia, deve dar-se um sentido substancial e não formalista, de modo que abranja não só a parte final da sentença, como também qualquer outro ponto em que tenha o juiz eventualmente provido sobre os pedidos das partes". RT 623/125 – in Negrão, Theotônio. Código de Processo Civil Comentado. Ed. Saraiva

E não se trata de omissão, obscuridade ou contradição, mas sim de se efetuar a correta interpretação da sentença. Aliás, não a correta, mas a única forma possível de interpretação, pelos motivos já expostos.

E a leitura da sentença é clara, claríssima até:

"TRIBUTÁRIO. IPI. Insumos adquiridos sob o regime de isenção, não tributação, ou de tributação à alíquota zero. Aproveitamento dos créditos para abatimento do imposto a recolher na operação de venda dos produtos elaborados. Possibilidade. Cômputo pelo valor absoluto das operações, e não pelo sistema dos créditos. Limite temporal. Decadência. Correção monetária. Segurança parcialmente concedida

(...)

Fundamentação. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – previsto constitucionalmente [inc. IV, art. 153, CF1988] é qualificado com o princípio da não-cumulatividade [inc. II, §3º, art. 153, CF1988] nos seguintes termos:

(...)

A interpretação do vocábulo cobrado proposta pela autoridade impetrada não pode ser admitida, pois limita-se a utilizar o método gramatical para realizar seu verdadeiro conteúdo. Mais consentâneo com o sistema estabelecido, de não-cumulatividade, e com o fim colimado, de evitar a multiplicação dos custos tributários na cadeia produtiva, é tê-lo como correspondente a incidente, e não exclusivamente quanto efetiva é a exigência.

(...)

Está evidente a conformidade com o Direito no pleito das impetrantes, a justificar a concessão da medida pretendida.

(...)

Limites temporais do aproveitamento dos créditos. Decadência. A decadência é o instituto jurídico que fulmina o direito do indivíduo. Incide em função da inércia do cidadão em defender seus interesses.

(...)

Impende reconhecer a prescrição da pretensão de reclamar a repetição ou utilização de créditos para compensação de recolhimentos a título de IPI relativos a operações de aquisição de insumos anteriores a 5/7/1995, cinco anos antes da data do ajuizamento desta ação.

(...)

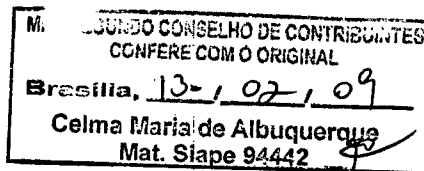
Dispositivo. Pelo exposto, concedo parcialmente a segurança requerida para o efeito de reconhecer às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matérias primas isentas, não-tributadas, ou tributadas com alíquota zero do IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo. O aproveitamento mencionado fica limitado às operações de aquisição de insumos efetivadas dentro dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, e sobre eles será computada correção monetária segundo a variação da UFIR, até 31/12/1995, e daí até o efetivo aproveitamento segundo o §4º, do art. 39, da L 9.25/1995(sic).

Denego a segurança quanto aos demais pedidos.” (grifos nossos e do original)

A conclusão é cristalina.

Vejamos ainda trecho do recurso de apelação da Fazenda Nacional:

“A sentença que se pretende ver reformada através do presente apelo concedeu parcialmente a segurança reconhecendo às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matérias-primas



isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero de IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo."

Nota-se que a Fazenda Nacional interpretou, à época, a sentença da maneira correta, entendimento este ratificado pelas claríssimas contra-razões ao Recurso de Apelação da impetrante:

"O recurso a que ora se responde volta-se contra sentença que, embora tenha concedido a segurança, não o fez nos exatos termos pretendidos pela Impetrante (sic), uma vez que: a) entendeu que o limite temporal abrangido pela ação é de cinco anos, e não de dez anos, em contrariedade com o entendimento fixado pelo STJ; b) restringiu a compensação dos créditos exclusivamente ao próprio IPI, impedindo-a relativamente aos demais tributos administrados pela receita Federal; c) não explicitou a impossibilidade de a fiscalização autuar as Impetrantes caso procedam de acordo com a sentença."

Por esta razão, entendo superada a glosa das compensações por este aspecto.

Nos resta entretanto a questão do art. 170-A do CTN, e sua aplicação ou não ao caso em tela.

DO ART. 170-A DO CTN E SUA APLICAÇÃO AO CASO EM TELA

Inicialmente, vale mencionar o art. 12 da Lei nº 1.533/51, que permite a execução provisória da sentença mesmo estando ela sujeita ao duplo grau de jurisdição. Logo, este dispositivo não é óbice à execução imediata do julgado.

"Art. 12 - Da sentença, negando ou concedendo o mandado cabe apelação."

Parágrafo único. A sentença, que conceder o mandado, fica sujeita ao duplo grau de jurisdição, podendo, entretanto, ser executada provisoriamente."

Caso a apelação da Fazenda Nacional tivesse sido recebida no duplo efeito, o que não ocorreu, pois o Egrégio TRF da 4ª Região indeferiu expressamente seu pedido, poderíamos questionar a execução da sentença. Mas, como já visto, não é o caso.

Resta então o art. 170-A do CTN, incluído pela LC nº 104/01, que veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Entendeu o TRF da 4ª Região que o art. 170-A do CTN somente se aplica a pagamentos indevidos realizados após a vigência desse dispositivo, em face das regras de direito intertemporal, e restringe sua aplicação à compensação com base na Lei nº 9.430/96, ou seja, compensação com outros tributos e contribuições, determinando que a compensação com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91 não obedece ao preceito mencionado, podendo, portanto, ser efetuada de plano.

Defende oficial e expressamente a PGFN, através do Parecer SERDC/PFN/RS nº 482/2007, que teria havido o trânsito em julgado material desfavorável ao contribuinte

quanto aos fatos geradores posteriores à impetração, face à denegação da segurança quanto a este pedido. Seria então o trânsito em julgado do capítulo da sentença relativo aos fatos geradores posteriores à impetração.

Outrossim, restando cabalmente demonstrado que a decisão judicial, concedeu a segurança também para estes fatos geradores, vamos pelo *contrariu sensu*: ocorreu o trânsito em julgado material deste capítulo da sentença, eis que o mesmo, ratificado pelo TRF da 4ª Região, não foi objeto de recurso específico por parte da Fazenda Nacional, pois seu Recurso Extraordinário se limita a requerer seja declarado inviável o reconhecimento de créditos na aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, bem como ser descabida a correção monetária dos créditos escriturais.

Assim, restam inapelavelmente transitados em julgado os capítulos da sentença e do acórdão que não foram objeto de Recurso às instâncias Superiores, quais sejam:

- a decadência de dez anos;
- o direito para o futuro;
- o direito ao creditamento nas aquisições isentas;
- a compensação com outros tributos.

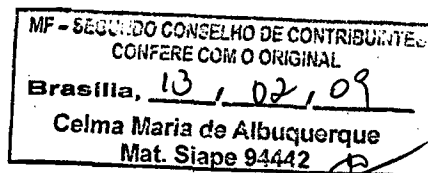
E esta possibilidade é real, por prevista em lei e amparada pela melhor doutrina e jurisprudência. Vejamos, nos socorrendo de excelente artigo publicado por Flávia Sapucahy Coppio, disponível em <http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=841>.

Cândido Rangel Dinamarco é o grande defensor da tese dos chamados Capítulos de Sentença (DINAMARCO, Cândido Rangel, Capítulos de Sentença. Malheiros, RJ, 2006), e o faz de forma científica e sempre visando um máximo de efetividade e de instrumentalidade para o processo, ou seja, norteador-se pelos pontos chave do processo civil contemporâneo.

Uma sentença deve ser composta por relatório, fundamentos e o dispositivo, de acordo com o art. 458 do Código de Processo Civil. Entretanto, estes elementos nem sempre têm seus contornos bem delineados, podendo parte do dispositivo encontrar-se inserido na fundamentação e vice e versa. Podemos encontrar, ademais, e com muito mais frequência, demandas com cúmulo de pedidos, quando um mesmo processo abarca diversas pretensões para satisfação. É o caso em que a sentença deverá conter necessariamente mais de um capítulo, pois decidirá sobre mais de um pedido.

São capítulos de uma mesma sentença quando o juiz discorre sobre cada pedido formulado pela parte, sendo certo entretanto que somente o dispositivo transita em julgado. Apenas para o dispositivo haverá capítulos passíveis de transitarem em julgado, inclusive em momentos diversos **na eventualidade de recurso parcial**. Cândido Rangel Dinamarco ensina com muita propriedade, de maneira incontestada, que:

"Cada capítulo do decisório, quer todos de mérito, quer heterogêneos, é uma unidade elementar autônoma, no sentido de que cada um deles expressa uma deliberação específica; cada uma dessas deliberações é distinta das contidas nos demais capítulos e resulta da verificação de pressupostos próprios, que não se confundem com os pressupostos das



outras. Nesse plano, a autonomia dos diversos capítulos de sentença revela apenas uma distinção funcional entre eles, sem que necessariamente todos sejam portadores de aptidão a constituir objeto de julgamentos separados, em processos distintos e mediante mais de uma sentença: a autonomia absoluta só se dá entre os capítulos de mérito, não porém em relação ao que contém julgamento da pretensão ao julgamento deste."

Dessa forma, pode-se dizer que capítulos de sentença são definidos como *unidades autônomas da sentença* (ob. Cit.). É o que ensina o professor Dinamarco em sua obra específica sobre o tema em questão. Disso se extrai que devem entendidas como capítulos de sentença os preceitos imperativos sobre a causa e seu processo, excluindo-se a motivação referente à mesma causa e processo, pois são "coisas" distintas.

Devemos então rever o processo civil como um todo para visualizarmos a questão da coisa julgada nas sentenças com capítulos. Para isso, relembremos alguns preceitos fundamentais do direito.

Formação da coisa julgada ou das coisas julgadas

O que é a coisa julgada material senão a decisão de mérito da qual não cabe mais recurso? Os conflitos submetidos ao judiciário são julgados, e a partir do momento em que não estão mais passíveis de impugnações as questões referentes ao objeto do processo, quando o assunto foi exaustivamente discutido em juízo, decorre, conseqüentemente, que não pode voltar a ser palco de discussões ou controvérsias pela observância da autoridade da coisa julgada.

Dá-se a coisa julgada, assim, por determinação legal, expressão de caráter político com o escopo da pacificação social, alcançando o fim do conflito. Tendeu o legislador, para dar o efeito da coisa julgada apenas à sentença, lendo-se ampliativamente, com a inclusão do acórdão.

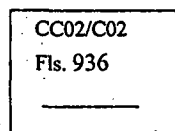
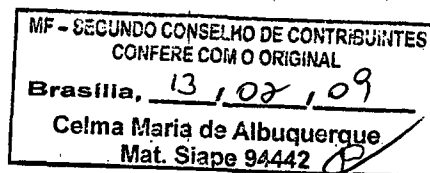
Os capítulos de uma sentença

Os capítulos de sentença podem ocorrer por diversos fatores no processo e em seu decisório, notadamente quando da cumulação objetiva (pluralidade de pedidos). Cada pedido faz menção a uma demanda, a uma pretensão diferente que, via de regra, poderia ter sido proposta autonomamente. Nestes casos, haverá tantos capítulos de sentença quantos forem os pedidos, sendo eles alternativos, eventuais, sucessivos ou simples, assim como os pedidos implícitos, (juros e correção monetária).

Decomposição do objeto

No caso em tela, há pluralidade de pedidos. A sentença concedeu parte, e denegou outras. Houve recurso parcial, não abrangendo o direito ao creditamento para períodos posteriores à impetração. Assim, haverá cisão no objeto da sentença, havendo capítulos que foram objeto de recurso, e outros em que não houve recurso.

Resta claro então que pode haver formação de coisa julgada em vários momentos do processo, inclusive antes de proferida a sentença. Poderia haver num processo até mesmo um julgamento de mérito em decisão interlocutória, como por exemplo a decisão



que exclui litisconsorte no curso do processo por decadência de seu direito, ou que indefere liminarmente reconvenção por prescrição ou decadência, cabendo agravo desta decisão.

Precluindo, caberia rescisória, é este aspecto que mantém relevante o assunto. É uma prova de que a coisa julgada tem o condão de influir num processo em andamento, pois neste caso, em apelação, não adiantará a parte sustentar novamente a prescrição ou a decadência, pelo instituto da coisa julgada material, no caso. Não há que se fazer confusão, pois que a reconvenção tem natureza de ação no que se refere ao pedido:

A partir do momento em que trabalhamos com essas anomalias, como a decisão interlocutória de mérito, temos que encontrar meios de manuseá-las.

A IMPORTÂNCIA PRÁTICA DOS CAPÍTULOS DE SENTENÇA

Da execução definitiva

Não se discute que a parte da sentença que não foi objeto do recurso interposto transita em julgado, e é aí que se concentra nossa tese. A parte da sentença que não foi objeto do recurso transitará em julgado antes do fim do processo, e esta parte poderá ser objeto de EXECUÇÃO definitiva.

Mesmo por que inexistente no ordenamento ligação que una o fim do processo à constatação da coisa julgada, eis que esta se refere ao ato processual e não ao processo *strictu sensu*.

Não se trata de uma execução provisória, em hipótese alguma. Trata-se de execução definitiva e como tal deve ser tratada.

O problema está no fato de que se tornou tradição em nosso sistema que só quando o processo terminar, ou seja, com o trânsito em julgado da última decisão, que na maioria das vezes é um acórdão, é que nasce para a parte vencedora o direito à execução, o que não é verdade, pois isto inclusive negaria a hodierna noção de efetividade da prestação jurisdicional pelo Estado.

Aliás, o próprio art. 170-A do CTN fala em trânsito em julgado da decisão judicial que autorizou a compensação, e não em fim do processo.

E tal é plenamente justificado. Numa apelação, em que a parte sucumbente apela apenas de parte da sentença, mesmo que o magistrado receba o recurso com efeito suspensivo, esse efeito suspensivo deve atingir apenas e tão somente a parte impugnada da sentença. É de concluir-se, diante do exposto, que haveria de suspender o processo apenas no "*quantum apelatum*". "*Tantum devolutum quantum apelatum*" é a sabedoria grega ainda hoje muito utilizada em outros aspectos do processo, como nos recursos, mas não usualmente utilizada quando se trata de suspender apenas uma parte do processo, prosseguindo com a execução quanto a parte que não foi objeto do recurso. Haveria, neste caso, uma cisão processual formada pelas decisões nos capítulos de sentença e pelo eventual recurso parcial. A apelação meramente protelatória seria um atributo que não faria vezes em diversas ocasiões.

O professor Luiz Orione Neto ensina:

A extensão do efeito devolutivo da apelação da impugnação. Daí a máxima *tantum devolutum quantum appellatum*. Nesse sentido, aliás, a regra do *caput* do art. 515 do CPC, consoante a qual "a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada".

A jurisprudência abarca a tese:

"A questão trazida à baila no presente recurso especial diz respeito à definição de a partir de quando deve ser contado o prazo decadencial de 2 (dois) anos para ajuizar ação rescisória, de conformidade com o art. 495 do Código de Processo Civil, no caso de parte do pedido concedido pela sentença não tiver sido objeto de recurso. A questão merece algumas considerações. De fato, esta Corte, no que tange à controvérsia acerca do início do prazo decadencial em casos em que há na sentença decisões autônomas, apresentava orientações divergentes que, resumidamente, cingiam-se a duas correntes. A primeira adotava o entendimento de que o ponto da sentença não impugnado deve ser atacado pela rescisória a partir do trânsito em julgado dessa parte do decisum, sob pena de decadência do direito. Nesse sentido, cito os vv. acórdãos: 'RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. TERMO INICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. DISSÍDIO NÃO DEMONSTRADO. Este Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que 'se partes distintas da sentença transitaram em julgado em momentos também distintos, a cada qual corresponderá um prazo decadencial com seu próprio dies a quo, para fins de ajuizamento de ação rescisória'."

REsp 336310, DJ 22/10/2004 – Min. Felix Fischer.

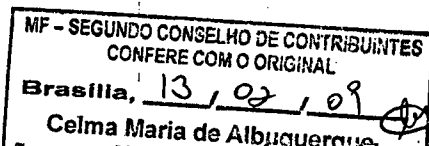
São alguns dos precedentes:

"RESP 331888/RS, 5ª Turma, Rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJU de 02/12/2002

'PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. INÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL.

I - O recurso ordinário ou extraordinário, desde que em ataque a decisão com partes autônomas, não impede o trânsito em julgado da parte do decisum que não foi impugnada, sendo a partir daí contado o prazo decadencial para propositura da ação rescisória versando sobre o tema não recorrido. Precedentes.

II - Quanto ao prazo para manejo da rescisória, a decisão recorrida analisou o tema pelo ângulo da eficácia das sucessivas reedições da MP em questão, tema que diz respeito unicamente à aplicabilidade do art. 62 da CF. Assim, em se tratando de matéria vinculada à Constituição, não cabe aqui examiná-la, porquanto, nos termos do art. 105, III, da CF, a via do recuso especial se presta apenas para discutir aplicação de lei federal. Recurso especial não conhecido' (REsp 293267/RS, de minha relatoria, DJU de 27/05/2002). 'Ação rescisória. Termo inicial.



1. Transita em julgado a decisão que ~~permaneceu irrecorrida~~, pouco importando, para efeito da contagem do prazo, que tenha havido recurso sobre parte que não é objeto da ação rescisória, assim, no caso, sobre custas e honorários, interposto pela ora ré.

2. Recurso especial conhecido e provido'.

REsp 267451/SP, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJU de 20/08/2001

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. TRÂNSITO MATERIAL DA DECISÃO.

1. O prazo decadencial para a propositura da ação rescisória conta-se a partir do trânsito em julgado material da decisão rescindenda, e não do trânsito formal. Aplicação da regra de que o recurso parcial não impede o trânsito em julgado da parte da sentença recorrida que não foi por ele impugnada.

2. Não abrangendo a Apelação nem o Recurso Especial interpostos o tema que ora motiva a rescisão, é a partir da sentença de 1º grau que deve correr o biênio legal. Proposta a ação rescisória fora desse prazo, imperioso o reconhecimento da decadência.

3. Recurso não conhecido'."

(REsp 201668/PR, Rel. Min. Edson Vidigal, DJU de 28/06/99).

É forçoso então concluir que, como defende a Fazenda Nacional no Parecer SERDC/PFN/RS nº 482/2007, houve trânsito em julgado da parte da sentença que não foi objeto de recurso, mas esta parte favorece o Recorrente, razão pela qual ainda que se aplicasse o art. 170-A do CTN, a compensação já está autorizada pelo trânsito em julgado da decisão que a concedeu, pois a isenção não foi objeto de recurso extraordinário.

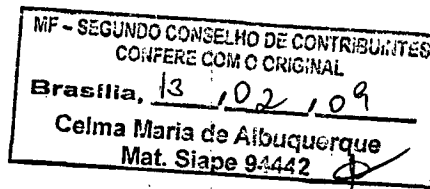
Vejamos trecho do prefalado Parecer:

"12. Em nosso entender, a questão jurídica controvertida não é respeitante exclusivamente à eficácia ou à extensão da decisão proferida no citado writ, mas também à existência de coisa julgada material relativamente ao pedido autoral tangente ao aproveitamento de créditos de IPI concernentes a operações de aquisição de insumos realizadas depois da propositura da ação.

(...)

(...) Tal pedido foi explicitado na inicial e expressamente negado na sentença, tornando-se irrecorível – por preclusão consumativa – quando do protocolo da apelação das Impetrantes, eis que, frise-se, não apregoaram, naquela oportunidade, qualquer resquício de insatisfação contra o indeferimento de seu pleito."

Logo, ainda que se entenda pela aplicação do art. 170-A do CTN ao caso em tela, as compensações foram realizadas sob o amparo de decisão judicial materialmente transitada em julgado.



Um último argumento, novel na hipótese, é a questão da incorporação.

Nem a DRF tampouco a DRJ adentraram nesta seara, mas, vale algumas palavras a respeito.

Resta claro que a decisão recorrida jamais tocou no assunto, razão pela qual não podemos, nesta esfera, inovar e limitar o aproveitamento dos créditos aos períodos anteriores à incorporação. Entendo que tal questão encontra-se preclusa, eis que o Recurso do contribuinte se limita a requerer a homologação da compensação e o cancelamento do lançamento efetuado.

Trata-se simplesmente da aplicação do preceito inafastável do *tantum devolutum quantum appellatum*, brocardo máximo da teoria geral dos recursos. Caso houvesse recurso de ofício, aí sim, a questão estaria apta a ser novamente discutida. Como não houve, o ponto em questão encontra-se afastado, sob pena inclusive de violação ao duplo grau e usurpação de competência. Operou-se a preclusão tanto nas modalidades consumativa como temporal.

A rediscussão, a fim de negar o direito sob o argumento de “outros fundamentos” também não é cabível, pois estaríamos no caso permitindo que num mesmo processo dois regimes jurídicos subsistam. Se nada foi falado na DRF, tampouco pela DRJ, não podemos rever a matéria, pois estamos afrontando a extensão do recurso, e de forma a ensejar a *reformatio in pejus*.

E a *reformatio in pejus* não existe somente quando há prejuízo financeiro, mas sim, em qualquer hipótese em que há efetivo prejuízo para a parte recorrente.

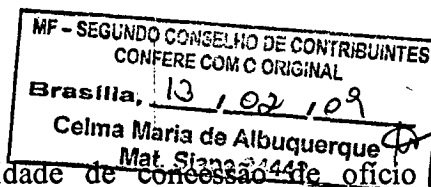
Analisemos a origem da expressão “*reformatio in pejus*”, eis que não expressamente prevista na lei, mas que decorre de essencialmente três princípios:

- a) princípio *dispositivo*, segundo o qual julga-se tão-somente o que é requisitado pelas partes, como se vê nos arts. 128 e 460 do código Processual Civil;
- b) princípio da *sucumbência*, segundo o qual recorre-se somente daquilo em que se foi vencido, sem o qual, não há interesse em recorrer;
- c) e, por fim, do efeito *devolutivo* dos recursos, segundo o qual devolve-se apenas aquilo que foi objeto do recurso, nada mais, à exceção das matérias de ordem pública.

No caso aqui tratado entendo que violaríamos a vedação à *reformatio in pejus*.

Não vejo possibilidade de dois regimes jurídicos subsistirem numa mesma situação jurídica, ainda mais se o segundo regime foi aplicado de ofício. Trago inclusive dois exemplos que mostram com clareza a questão, pela impossibilidade de se agir de ofício em hipóteses como esta:

Exemplo 1 - quando o contribuinte, ao discutir o PIS, questiona a semestralidade (questão unicamente de direito), mas, em seu recurso voluntário, deixa de novamente questioná-la, dificilmente a semestralidade é dada de ofício, em que pese ser o regime jurídico adequado – a bem da verdade, o único regime possível – para a aplicação da LC 07/70;



Exemplo 2 – impossibilidade de concessão de ofício da taxa Selic no ressarcimento.

Os exemplos acima citados hoje não mais persistem, por razões óbvias, mas durante longa data eram predominantes no Colegiado, salvo entendimentos contrários inclusive deste julgador.

A jurisprudência administrativa já apreciou situações semelhantes, decidindo pela impossibilidade de concessão de matérias de ofício, pela observância da devolutividade recursal e pela impossibilidade de *reformatio in pejus* ou *in mellius*. Vejamos alguns precedentes, em questões similares:

“RV 124790 - Processo 13923.000042/00-18

SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES. EXCLUSÃO POR PENDÊNCIAS PERANTE A PGFN. Incabível a manutenção da exclusão do Simples, quando a decisão de primeira instância acata as razões contidas na impugnação, porém declara a insuficiência de provas, colacionadas por ocasião do recurso. Cabe ao Colegiado tão-somente o exame de tais provas e, se for o caso, o seu acatamento, sob pena de operar-se a reformatio in pejus. RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE.”

Transcrevo inclusive trecho de voto vencedor, exarado na Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo nº : 13133.000402/95-11:

“Processo nº : 13133.000402/95-11

Recurso nº : 301-120885

Matéria : IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - LANÇAMENTO

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessado : LUPÉRCIO JAYME MARTINS

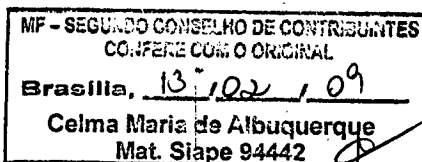
Recorrida : DRJ-BRASÍLIA/DF

Sessão de : 05 de julho de 2004.

Acórdão : CSRF/03-04-012

Data vênua, permito-me discordar do ilustre relator quanto à preliminar, por ele argüida, de nulidade da Notificação de Lançamento, por vício formal. De fato, a atividade de julgamento, no âmbito administrativo ou judicial, submete-se ao princípio da interpretação restritiva do pedido, isto é, o julgador só deve atuar quando provocado pela parte, conforme estatuem os artigos 128 e 460 do CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, verbis:

‘Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.



Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.'

No presente caso, trata-se de recurso especial interposto somente pela Fazenda Nacional, tendo o contribuinte sido cientificado da decisão ora recorrida, que lhe foi parcialmente favorável, e com ela se conformado. Vê-se, pois, que a matéria não foi pré-questionada, não tendo sido objeto do litígio e que, ademais, caso acolhida pelo Colegiado a preliminar de nulidade argüida pelo I. Conselheiro relator, a decisão teria extrapolado os limites da lide, apenando, inclusive, a interessada.

Destarte, reputo incabível, in casu, a nulidade do lançamento, sob pena de ferimento ao princípio do efeito devolutivo, também denominado reformatio in pejus. Assim descrita por Nelson Nery Junior, in Teoria Geral dos Recursos, Editora RT, p.183:

'A expressão reformatio in pejus traduz em si mesma paradoxo, pois ao mesmo tempo em que se tem a 'reforma' como providência solicitada pelo recorrente de modo a propiciar-lhe situação mais vantajosa em relação à decisão impugnada, se vê a 'piora' como sendo exatamente o contrário daquilo que se pretendeu com o recurso. Também chamado de 'princípio do efeito devolutivo' e de princípio de defesa da coisa julgada parcial', a proibição do reformatio in pejus tem por objetivo evitar que o tribunal destinatário do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente, ou porque extrapole o âmbito de devolutividade fixado com a interposição do recurso, ou, ainda, em virtude de não haver recurso da parte contrária.

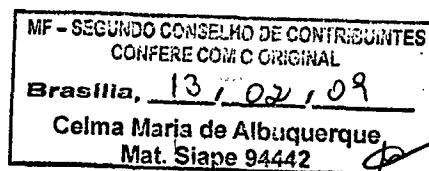
A reforma para pior fora dos casos mencionados não se insere na proibição da qual estamos tratando. Assim, por exemplo, se a parte adversa também interpõe recurso, não haverá reforma in pejus se o tribunal acolher qualquer dos recursos de ambas as partes.'

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo I. Conselheiro relator."

Em ambos os casos mencionados desejou-se criar um novo regime jurídico fora do âmbito da devolutividade recursal, alterando questão já preclusa, num caso, o regime jurídico do Simples, e, no outro, a formalidade do lançamento tributário.

Tais decisões refletem bem o entendimento que ora defendo, e neste ponto resumo minhas conclusões:

- a decisão judicial reconheceu o direito ao creditamento dos fatos geradores posteriores à impetração, tendo transitado em julgado face à inexistência de recurso;
- caso o art. 170-A seja aplicado, como a decisão judicial já transitou em julgado quanto ao creditamento posterior à impetração, não houve violação ao mesmo;
- o art. 170-A, caso aplicável, somente se aplica à compensação com outros tributos, e não com o próprio IPI;



- não se pode inovar na fundamentação da autuação, sob pena de *reformatio in pejus*, vedada em nosso ordenamento.

DA MULTA

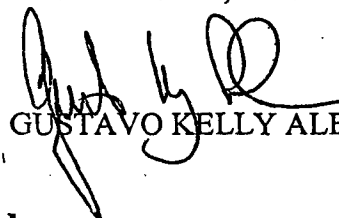
Sobre a multa de mora lançada, entendo que o lançamento deva ser efetuado sem a mesma, pois o crédito tributário encontra-se com a exigibilidade suspensa, face tanto à decisão judicial como também pela discussão administrativa sobre as compensações efetuadas.

É assim que entende a Corte Superior, como se depreende do julgado abaixo:

"Informativo STJ 357 – 26 a 30 de maio de 2008 – 1ª Seção - CERTIDÃO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. SUSPENSÃO. EXIGIBILIDADE. Uma vez pendente de julgamento o recurso administrativo interposto contra decisão que nega a homologação da compensação, configurada está uma das hipóteses legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que autoriza a expedição de certidão positiva com efeito de negativa, de que trata o art. 206 do CTN. No caso, não se levaram em consideração as reformulações da Lei n. 10.637/2002, por ainda não estar vigente quando do pedido de compensação. EREsp 850.332-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgados em 28/5/2008."

Assim, voto no sentido de que as compensações devem ser homologadas sob condição suspensiva, a depender da conclusão da ação judicial, sendo certo que o lançamento das competências compensadas deve ocorrer sem a inflicção de multa, face à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008.


GUSTAVO KELLY ALENCAR

Voto Vencedor

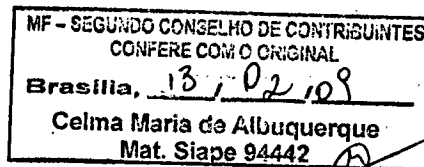
Conselheiro ANTONIO ZOMER, Designado

Cuido neste voto da parte em que o relator originário foi vencido, ou seja, da intentada compensação de créditos decorrentes de decisão judicial antes do seu trânsito em julgado.

A ora recorrente, BRASKEM S/A, desde 31/03/2003, é sucessora por incorporação, da OPP QUÍMICA S/A, que é a impetrante do mandado de segurança OPP POLIETILENOS S/A sob nova denominação, a qual, antes de ser incorporada, assumira como sucessora a outra impetrante - a OPP PETROQUÍMICA S/A.

1 – Da inexistência de trânsito em julgado material da sentença

Duas empresas sucedidas pela recorrente requereram ao judiciário, em 06/07/2000, o direito de aproveitamento do IPI apurado com base nas alíquotas de saída,



relativamente às entradas dos últimos dez anos e posteriores ao ajuizamento da ação, para compensação com débitos de IPI e outros tributos administrados pela SRF. Pediram também que a SRF fosse obstada de autuá-las pelo aproveitamento dos referidos créditos e de negar-lhes CND, bem como que os créditos fossem atualizados monetariamente, com a inclusão dos expurgos inflacionários.

A liminar foi indeferida e o direito reconhecido por sentença, proferida em 23/10/2000 e juntada aos autos, foi o de aproveitamento dos créditos dos últimos cinco anos, para abatimento do IPI devido pelas saídas de seus produtos tributados, atualizados monetariamente pela Ufir até 31/12/1995 e pela taxa Selic a partir de janeiro de 1996.

As impetrantes apelaram do prazo decadencial, do indeferimento do direito de compensação com outros tributos e da não obstrução dos atos fiscalizatórios da SRF.

A Fazenda Nacional apelou requerendo o recebimento do recurso com efeito suspensivo e a cassação da segurança concedida por afronta à Constituição, como já defendera na contestação.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em decisão prolatada em 21/03/2002 e juntada aos autos, deu provimento parcial às apelações, **declarando o direito ao creditamento do IPI relativo aos insumos utilizados na produção nos dez anos anteriores ao ajuizamento**, com correção monetária integral, conforme precedentes do tribunal, aplicando-se, a partir de 1º/01/1996, unicamente a taxa Selic.

A Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso extraordinário, o qual, inicialmente, teve o seu seguimento negado por decisão monocrática, depois tornada insubsistente pela Primeira Turma do STF, conforme demonstra a decisão publicada no DJE em 07/02/2008, *verbis*:

“Decisão: Por maioria de votos, a Turma deu provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário para que o extraordinário tenha regular seqüência, declarando insubsistente o ato atacado mediante o agravo; vencidos os Ministros Sydney Sanches, que o desprovia e o Ministro Carlos Britto, que lhe dava parcial provimento em sentido diverso. Não participou, justificadamente, deste julgamento a Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 11.12.2007.”

No recurso extraordinário (RE nº 363.777), a União requer seja declarado inviável o creditamento de IPI sobre os insumos de alíquota zero e os não tributados, bem como seja vetada a correção monetária dos créditos escriturais de IPI.

O referido recurso ainda não foi apreciado pelo STF, porém o Egrégio Tribunal deve decidi-lo na mesma linha de suas últimas decisões, sintetizada na ementa do RE nº 370.682, julgado em 25/06/2007, assim redigida:

“Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.” (grifos acrescidos)

Portanto, resta incontroverso que a sentença proferida em primeira instância, que foi parcialmente reformulada pelo TRF da 4ª Região, ao contrário do que defende a recorrente, encontra-se ainda sem trânsito em julgado, quer formal, quer material.

2 - Da inexistência de erro de interpretação na decisão recorrida

Na primeira parte dispositiva da sentença, o juiz disse, taxativamente:

"concedo parcialmente a segurança requerida, para o efeito de reconhecer às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matérias primas isentas, não-tributadas, ou tributadas com alíquota zero de IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo."
(destaquei)

e, na segunda parte, declarou:

"O aproveitamento mencionado fica limitado às operações de aquisição de insumos efetivadas dentro dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, e sobre eles será computada correção monetária segundo a variação da UFIR, até 31/12/1995, e daí até o efetivo aproveitamento segundo o § 4º, do art. 39, da L 9.250/1995."

Não há outro aproveitamento mencionado, senão aquele constante da primeira parte do dispositivo, não havendo como "interpretar" a sentença de outra forma. Se houve inconformismo, se a sentença foi parcial, deveria a interessada apelar do resultado que não lhe foi favorável.

Não houve, pois, interpretação errônea da decisão judicial por parte da autoridade fiscal, e nem pelo órgão julgador de primeira instância, quanto ao limite do direito reconhecido por sentença, após a decisão do TRF, estar limitado ao creditamento no livro Registro de Apuração do IPI, para abatimento dos débitos deste mesmo imposto, pelas saídas dos produtos fabricados pelas impetrantes.

3 - Da limitação à compensação imposta pelo art. 170-A do CTN

Se a decisão judicial só autorizou o creditamento no livro Registro de Apuração do IPI, para abatimento dos débitos deste mesmo imposto, qualquer outra forma de compensação dos referidos créditos submete-se às normas que regem a compensação administrativa, ou seja, às Instruções Normativas SRF nºs 21/77, 33/99 e 210/2002.

As normas citadas não autorizam a compensação de créditos decorrentes de decisão judicial, antes do seu trânsito em julgado, sendo patente a incidência, no caso, da limitação imposta pelo art. 170-A do CTN, *verbis*:

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

Desta forma, não resta dúvida de que a compensação dos créditos fictos de IPI, sob outra forma que não a do creditamento no livro de apuração, para abatimento dos débitos do próprio imposto, não encontra qualquer respaldo legal ou judicial.

Conseqüentemente, não merece qualquer reparo a decisão recorrida, quando decidiu pela não homologação das compensações dos créditos fictos com débitos do próprio IPI, intentadas fora do livro de apuração, via DCTF ou Dcomp.

4 – Dos consectários legais: multa de mora e juros Selic

Em razão da não-homologação das compensações, há que se analisar, também, a questão da possibilidade de cobrança, ou não, da multa e dos juros de mora, sobre os débitos indevidamente compensados.

A cobrança de multa de mora e juros de mora encontra amparo legal no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que assim estabelece, *verbis*:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

A multa de mora não depende da análise de elemento subjetivo para ser aplicada, ou seja, não importa se o atraso ou falta de pagamento se deu por culpa ou por força maior. Havendo o vencimento do débito sem que haja o pagamento, incide a multa moratória.

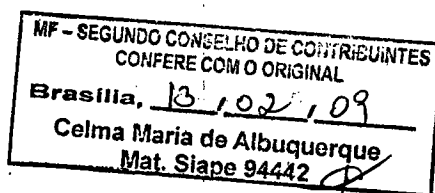
A legalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic é matéria pacificada no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, assim como também o é o entendimento de que ao julgador administrativo não compete apreciar a inconstitucionalidade de disposição legal.

Estas matérias foram, inclusive, sumuladas pelo Segundo Conselho de Contribuintes, sendo bastante, para rebater as alegações da recorrente, a transcrição dos enunciados das Súmulas nºs 2 e 3, que têm o seguinte teor:

"Súmula nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

"Súmula nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais."

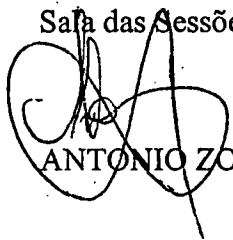
Portanto, o débito indevidamente compensado deve ser exigido com os consectários legais, expressamente previstos em lei.



Conclusão

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2008.


ANTONIO ZOMER