



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 109  
Lauel

CC02/C02  
Fls. 1.632

Processo nº 11080.007117/2006-91  
Recurso nº 149.527 Voluntário  
Matéria IPI  
Acórdão nº 202-19.359  
Sessão de 08 de outubro de 2008  
Recorrente BRASKEM S/A  
Recorrida DRJ em Porto Alegre - RS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 21/07/2002 a 31/03/2006

**AÇÃO JUDICIAL. AGRAVO INTERNO.**

O STF deu provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário para que o extraordinário tenha regular seqüência, e declarou insubsistente o ato atacado mediante o agravo, restabelecendo, assim, *in totum*, os fundamentos apresentados no RE, com vistas ao reexame da controvérsia pelo Plenário, impedindo o trânsito em julgado da matéria controvertida.

**ART. 170-A DO CTN. APLICAÇÃO.**

O disposto no art. 170-A do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da sentença, é aplicável a pagamentos indevidos realizados após a vigência desse dispositivo, em face das regras de direito intertemporal. Precedente do TRF da 4ª Região.

Somente os pagamentos indevidos posteriores à vigência do aludido art. 170-A do CTN podem ser alcançados pela restrição por ele veiculada. Precedente do STJ.

**MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 12 DA LEI Nº 1.533/51. INAPLICABILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.**

O art. 12 da lei que rege o mandado de segurança não mais prevalece em matéria tributária após a vigência da Lei Complementar nº 104/2001 que introduziu o art. 170-A no CTN.

**RECEBIMENTO DE CÓPIA DO AUTO DE INFRAÇÃO E SEUS ANEXOS.**

Ausente nos autos qualquer ressalva relativa ao não recebimento de qualquer anexo do auto de infração no momento da ciência,

1

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10 / 09
<i>Laudt</i>

CC02/C02 Fls. 1.633
------------------------

vale a declaração firmada pelo contribuinte de estar ciente do ato administrativo tributário e seus anexos e do recebimento das respectivas cópias.

#### AUDITORIA.

A limitação do procedimento à verificação dos registros contábeis e fiscais, por amostragem e sem convalidação pela verificação dos documentos que lhes deram respaldo não invalida o crédito tributário constituído de ofício.

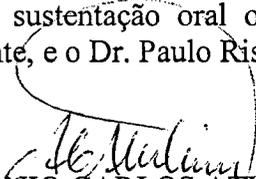
#### CONSECTÁRIOS LEGAIS.

São devidos a multa de ofício e os juros de mora sempre que inexistir impedimento judicial ou uma das circunstâncias estabelecidas no art. 151 do CTN relativo à exigibilidade do crédito tributário.

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 (que apresentou declaração de votos), Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho e Maria Teresa Martínez López, que votaram no sentido de dar provimento parcial apenas para excluir a multa de ofício e manter a exigibilidade suspensa até o trânsito em julgado da decisão judicial. O Conselheiro Antonio Carlos Atulim votou pelas conclusões. Fizeram sustentação oral o Dr. Heleno Taveira Torres, OAB/SP nº 194.506, advogado da recorrente, e o Dr. Paulo Riscado, Procurador da Fazenda Nacional.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Antonio Zomer.

#### Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre - RS.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
Laudt

CC02/C02 Fls. 1.634
------------------------

Sintetizando o relatório da decisão recorrida, consta dos autos o auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados de fls. 967/993:

*“Conforme relatório fiscal de fls. 994/1013, o contribuinte apropriou créditos em sua escrita fiscal, a título de “outros créditos – créditos extemporâneos de IPI alíquota zero”, em razão de decisão judicial proferida nos autos de mandado de segurança por ele impetrado, para ver reconhecido seu direito ao aproveitamento de créditos acumulados do IPI decorrentes de aquisições de matérias-primas isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero, utilizando a alíquota incidente no produto final que industrializa.*

*Analisando a sentença judicial de fls. 130/137, entendeu a fiscalização que o direito ao crédito postulado pelo impetrante, teria sido reconhecido quanto às aquisições de matérias-primas nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, corrigidos monetariamente pelos índices nela permitidos, e denegada a segurança quanto aos demais pedidos da exordial, entre os quais, o aproveitamento futuro dos créditos demandados. Consta ainda que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento parcial à apelação da autora (fls. 139/159), estendendo o direito de aproveitamento dos sobreditos créditos aos últimos dez anos anteriores ao ajuizamento da ação, permanecendo, no entender da fiscalização, garantido o referido direito tão somente em relação às operações pretéritas ao ajuizamento da ação mandamental, vez que o acórdão (fls. 164/178) não abordou sobre a utilização dos mesmos nas operações futuras por tal matéria não ter sido objeto do apelo. Assim, o fisco considerou não passíveis de aproveitamento, nos limites impostos na concessão da segurança, os créditos decorrentes de matérias-primas isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero, adquiridas a partir de 6 de julho de 2000, data da impetração do respectivo mandado (fls. 101/129).*

*Por outro lado, o fisco pugna pela impossibilidade de compensação de créditos objeto de decisão judicial antes do seu trânsito em julgado, como determina o art. 170-A da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, o que se aplica ao caso concreto, visto que a demanda ainda se encontra aguardando decisão de Agravo Regimental, em sede de Recurso Extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional, junto ao Supremo Tribunal Federal (fls. 179/194).*

*Em face disso, a fiscalização intimou o contribuinte a identificar e demonstrar (fls. 22/24, 893/938 e 954/959), em cada período de apuração, a procedência dos créditos em causa registrados no Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 195/892), promovendo seu estorno e reconstituindo a escrita fiscal (fls. 960/966), tendo emergido os saldos devedores do IPI que estão sendo exigidos neste processo, acrescidos de multa de ofício e juros moratórios conforme demonstrado às fls. 974/993, anexas ao Auto de Infração.*

*Assevera o relatório fiscal, à fl. 1005/1011, que parte dos créditos em questão foram utilizados na compensação de débitos tributários de outros estabelecimentos da mesma e de outra pessoa jurídica, através*

*g cr*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
L. Quatt

*de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento/Restituição e Declaração de Compensação – PERDCOMP, tendo o contribuinte, na ocasião, procedido a seu estorno na escrita fiscal. Por tais saldos credores terem deixado de existir na reconstituição da escrita fiscal, os pedidos de compensação foram indeferidos e, os créditos neles utilizados, devidamente considerados na reconstituição, através do estorno do débito correspondente.*

*Os fundamentos legais da peça fiscal foram os arts. 32, inciso II, 109, 111, 112, inciso III, 114 e parágrafo único, 117, 182, 183, inciso IV, e 185, inciso III do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998 – RIPI/98, e os arts. 34, inciso II, 122, 124, 125, inciso III, 127 e parágrafo único, 130, 199, 200, inciso IV, e 202, inciso III do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – RIPI/2002. A multa de ofício no percentual de 75% está prevista no art. 80, “caput”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pelo art. 19 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006; e os juros de mora, no percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais acumulada mensalmente, no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*Devidamente cientificada do lançamento, a interessada, no devido prazo, vem impugná-lo pelo arrazoado de fls. 1016/1084, firmado por seu procurador devidamente instrumentado (fls. 1085/1094), e instruído com os documentos de fls. 1095/1273, pelas razões a seguir sintetizadas.*

*Inicialmente diz que o auditor-fiscal responsável pela lavratura do auto de infração, ao interpretar a sentença concessiva da segurança como tendo garantido seu direito ao aproveitamento dos créditos guereados tão somente em relação àqueles anteriores à impetração do mandado de segurança, não tendo nenhum efeito quanto ao futuro, incorreu em erro tanto fático como jurídico. Erro fático por inexistir nos autos qualquer negativa do direito em questão, dada à clareza, quer da sentença em reconhecê-lo quer do acórdão do TRF da 4ª Região em confirmá-lo; e, jurídico, por tal interpretação contrariar a própria natureza do mandado de segurança cujo escopo é a urgente proteção de direito legítimo do administrado, afastando do mundo jurídico o ato que lhe impede de exercê-lo momentaneamente e no futuro. Diz que, por fundar-se numa premissa falsa, o auto de infração está viciado de nulidade. Quanto aos efeitos do mandado de segurança e sua natureza traz a colação ensinamentos da doutrina e precedentes jurisprudenciais.*

*Na seqüência, alega que a existência de decisão a seu favor transitada em julgado materialmente (sublinhado no original), impossibilita a cobrança do crédito tributário. Diz que a impugnante teve garantido seu direito em todas as instâncias judiciais, e que a Fazenda Nacional, num último esforço, interpôs agravo regimental, recorrendo apenas parcialmente (grifado no original) da decisão monocrática do STF que não conheceu de seu recurso extraordinário. Refere que, no agravo, a Fazenda Nacional não atacou o mérito das decisões favoráveis à impugnante, limitando-se a rediscutir o direito ao crédito na aquisição de insumos não-tributados (NT), a incidência de correção monetária e*

g  
ca  
4

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Kaudt

CC02/C02  
Fls. 1.636

a definição da alíquota aplicável na apuração dos créditos objeto da lide. Em razão disso entende que o direito ao creditamento relativo aos insumos isentos ou sujeitos à alíquota zero, já é matéria decidida, não sendo mais passível de reforma. Arremata argumentando que, como a matéria já transitou em julgado (sublinhado no original), é nulo o auto de infração, quer pela exigência do imposto, ao qual a Fazenda não tem mais direito, quer pela exigência da multa e juros, face à inexistência da infração e da mora. Reforça seu entendimento através da exposição de ensinamentos doutrinários e em disposições legais sobre a coisa julgada. (negrito inserido)

Pugna pelo expurgo da incidência da multa e juros de mora, reafirmando que todas as decisões proferidas no processo judicial, garantindo o seu direito ao aproveitamento aos créditos pleiteados, não foram objeto de reforma, encontrando-se em pleno vigor até a presente data. Assim, por estar amparada em provimento judicial, diz que não pode ser considerada em mora, em razão de estar suspensa a exigibilidade do IPI na mesma medida dos créditos aproveitados. Reproduz o art. 63 da Lei nº 9.430/96 que disciplina a matéria e colaciona jurisprudência administrativa e judicial, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do STF.

Diz que, quando muito, seria admissível o lançamento desde que o fisco o tivesse feito com sua exigibilidade suspensa para prevenir a decadência, sem a incidência de multa e juros moratórios, reprisando a assertiva de que não incidiu em mora. No entanto, assevera que, pelo lançamento ter sido feito com exigibilidade plena, quando esta está suspensa por decisão judicial, e com a exigência de multa e juros moratórios está eivado de nulidades.

A seguir contesta a aplicação do art. 170-A do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001, afirmando que tal norma aplica-se exclusivamente às ações judiciais impetradas a partir de 10 de janeiro de 2001, data em que entrou em vigor o referido dispositivo, não atingindo o Mandado de Segurança por ela impetrado, por ser anterior. Diz que tal entendimento está de acordo com a jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), trazendo à colação julgados daquela corte quanto à não aplicação das alterações introduzidas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, em casos de ações propostas em data anterior.

Obsta, igualmente, a incidência do art. 170-A do CTN, o fato de quando da sua edição, já existir decisão judicial cujo teor não pode ser modificado por norma superveniente. Frisa que entendimento contrário implica em outorgar eficácia retroativa a essa norma, em desacordo com o sistema jurídico pátrio que consagra o princípio da irretroatividade normativa, admitindo-a em hipóteses pontuais, como a das leis meramente interpretativas, não aplicável ao caso, socorrendo-se de excerto doutrinário nesse sentido.

Alega, ainda, a impossibilidade da autoridade administrativa modificar a decisão judicial ou agregar comandos nela não contidos, já que inexistente na sentença previsão de aplicação do art. 170-A do CTN, transcrevendo disposições do Código de Processo Civil (CPC) e posicionamentos da doutrina para fortalecer sua argumentação.

A CA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 29, 10 09	
<i>Lauda</i>	

CC02/C02 Fls. 1.637
------------------------

*Reproduz trechos do pedido do mandado e da sentença concessiva da segurança para demonstrar que o direito concedido foi o aproveitamento imediato dos créditos, dizendo ser clara, na sentença, a autorização para escriturar os créditos e utilizá-los para abater débitos futuros. Afirma que somente o competente recurso à autoridade de superior grau hierárquico, no caso o TRF da 4ª Região, poderia desconstituir, reformar ou anular a decisão de 1ª instância, poder este vedado à via administrativa, quer em obediência aos princípios da separação dos poderes e da inafastabilidade do controle judicial, quer pela ocorrência da preclusão consumativa.*

*Diz não ter recebido, cópia da planilha de reconstituição da escrita fiscal, expressamente aludida no relatório fiscal, pelo que ficou impedida de conhecer a forma como foi reconstituída sua escrita pela fiscalização, e, conseqüentemente, prejudicado o seu pleno exercício do direito de defesa. Reforça que a referida planilha é o principal documento que instrui o Auto de Infração por estar ali detalhada, numérica e cronologicamente, a exigência. Reproduz o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, doutrina sobre a matéria e informações que diz constarem no sítio da SRF na Internet. Agrega ainda disposição constante do art. 3º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 que faculta ao administrado, obter cópias de documentos contidos nos processos administrativos em que é parte. Pugna pela nulidade do auto de infração em razão de tal omissão, reproduzindo dispositivos de atos normativos da SRF (arts. 5º e 6º da Instrução Normativa SRF nº 94, de 24 de dezembro de 1997, e Portaria SRF 436, de 28 de março de 2002) que julga amparar sua pretensão, fortalecendo-a com jurisprudência administrativa, das DRJ, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, e teses de doutrinadores.*

*Por outro lado, alega a nulidade do auto de infração em razão de ter o Auditor-Fiscal consignado em seu relatório que não efetuou verificações em relação aos cálculos dos créditos de IPI escriturados pelo contribuinte (grifo no original). Diz que tal providência é inafastável à constituição do crédito tributário, por ser o ato administrativo do lançamento plenamente vinculado não comportando supressão de procedimentos no exame da documentação fiscal. Discorre sobre a plena vinculação da atividade administrativa do lançamento, transcrevendo o art. 3º do CTN. Transcreve também disposição do Decreto nº 3.611, de 27 de setembro de 2000, o § 2º do art. 113, do CTN, alegando que o autuante deixou de cumprir deveres legais, não dotando de certeza (sublinhado no original) o crédito tributário constituído. Denota que a falta de auditoria na escrita fiscal pode ser prejudicial à própria Fazenda Nacional, em caso dos créditos, calculados pela impugnante e posteriormente estornados pela fiscalização, não terem sido apurados corretamente.*

*A seguir alega que houve duplicidade na cobrança dos valores apontados como devidos pela fiscalização neste auto de infração e em outro, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11080.005925/2006-14, no qual a fiscalização formalizou a exigência dos valores aproveitados pela impugnante nos dez anos anteriores à impetração do mandado de segurança. Diz que pela análise dos demonstrativos de débitos lançados e não recolhidos, dos dois autos,*

*Cr*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	29 / 10 / 09
Laudt	

*verifica-se que estão sendo cobrados, em ambos, os débitos relativos aos seguintes períodos de apuração: 3º decêndio de julho, 2º decêndio de agosto e 1º decêndio de setembro, todos do ano de 2002. Diz que o fato dos valores consignados em ambos os demonstrativos serem diferentes, não afasta a possibilidade de estarem sendo exigidos em duplicidade, o que determina a nulidade de todo o auto de infração ou pelo menos dos períodos de apuração em tela.*

*Daí em diante passa a explicitar os fundamentos jurídicos do direito ao aproveitamento dos créditos discutidos, bem como do seu amparo na doutrina. Diz que tal direito decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, que emerge do § 3º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Afirma que a não permissão do direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero, desnaturaria a exoneração tributária intentada pois na saída do produto tributado ao qual se incorporam, a exação incidiria sobre o valor dos ditos insumos, anulando-a. Reforça seu argumento de tal direito verter diretamente da CF/1988, pela disposição expressa do constituinte em vedar a possibilidade do creditamento em relação ao ICMS, tendo silenciado quanto ao IPI, e desta forma o permitindo, tacitamente. Ampara seus argumentos nas lições de diversos doutrinadores pátrios. Traz também à colação a posição do STF, onde, diz estar pacificada a jurisprudência do direito ao crédito em relação aos insumos isentos e sujeitos à alíquota zero, transcrevendo trechos de votos de alguns de seus ministros e mencionando vários arestos daquela corte. Diz que a tal orientação do pretório excelso deve submeter-se a SRF, por força do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, cujo teor transcreve. Reforça que o precedente emanado do plenário da corte suprema tem sido aplicado em várias decisões monocráticas do próprio STF, e orientado a integralidade da jurisprudência do STJ e dos cinco TRF. Evoca também a introdução do art. 103-A, na Carta Constitucional que dispõe sobre a edição de súmula pelo STF sobre matéria constitucional cujo efeito vinculará os demais órgãos do Poder Judiciário e a administração pública, intentando que a decisão referida é potencialmente sumular. Arremata, com menção ao art. 557 do CPC, dizendo que a orientação do STF é necessariamente (sublinhado no original) pelo direito ao aproveitamento dos créditos pleiteados, e que enquanto não sobrevier outra de igual hierarquia em sentido diverso, é juridicamente inexigível qualquer conduta à ela contrária, pelo que é ilegal e inconstitucional a pretensão do estorno dos créditos da impugnante.*

*Por fim impugna o lançamento do débito apurado no 3º decêndio de março de 2006, no valor de R\$...., face erro de cálculo que diz ter incorrido a fiscalização que não considerou na reconstituição da escrita fiscal, crédito de IPI referente à nacionalização de insumos adquiridos em regime de Drawback, no valor de R\$.... [valores suprimidos]*

*Encerra, pedindo a desconstituição do Auto de Infração, quer por seus vícios de forma, quer pelos de mérito, ou por seus acréscimos ilegais.*

*Em 29 de novembro de 2006, a interessada, através de seu procurador, peticiona que a instrução deste processo aguarde a juntada de parecer*

ca

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília,	29	10 / 09
<i>Landt</i>		

da lavra de Ovídio Baptista da Silva, visando esclarecer pontos específicos da defesa por ela apresentada. (fl. 1275). Conforme consta das fls. 1277/98, em 22 de dezembro de 2006, o sobredito parecer foi juntado aos autos, respondendo aos seguintes quesitos formulados pela interessada: 1) se a sentença concessiva da segurança e o acórdão do TRF4, negaram o seu direito ao aproveitamento dos créditos em relação ao período posterior a impetração do mandado de segurança, como entendeu a fiscalização, ou, ao contrário, ambas o asseguraram dada a natureza preventiva daquela ação; 2) se o Agravo Regimental oposto pela Fazenda Nacional à decisão monocrática que negou seguimento a Recurso Extraordinário no STF devolveu todas as questões nela decididas ou tratou-se de recurso apenas parcial, por não abranger todas as matérias apreciadas; 3) se parcial o recurso no Agravo Regimental, teria transitado em julgado a parcela não recorrida, sendo correto falar-se em coisa julgada material; e 4) nesta última hipótese qual o termo inicial do prazo para ajuizamento de eventual ação rescisória (fl. 1281). Após discorrer sobre as matérias submetidas à sua apreciação, o parecerista concluiu, à fl. 1298, que: 1) é incorreto o entendimento da autoridade fiscal, estando o direito às compensações futuras garantido pelo acórdão proferido no mandado de segurança; 2) o Agravo Regimental é recurso parcial por não enfrentar as questões já apreciadas nos acórdãos paradigmas; 3) em assim sendo, as questões não abrangidas pelo recurso formam coisa julgada material; e 4) o prazo para propositura de ação rescisória tem seu termo inicial na data da publicação do acórdão, independentemente da certidão nos autos.

Em 27 de fevereiro do corrente ano, mais uma vez a interessada, sempre através de seu procurador mandatário, requereu que a instrução do processo aguarde juntada de pareceres, encomendados a outros doutrinadores, para melhor esclarecer o litígio (fl. 1300).

Em 6 de março do corrente, às fls. 1302/05, requereu a juntada de cópias de peças do Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3, que diz comprovarem ser ela possuidora de autorização para compensação imediata desde a prolação da sentença, por ter sido duplamente negada a pretensão da Fazenda Nacional em atribuir efeito suspensivo à segurança concedida a impetrante, em sede de Apelação, requerendo ainda o prosseguimento do feito e a desconstituição do Auto de Infração. As referidas peças foram juntadas aos autos às fls. 1306/19.

Em 19 de março do corrente, a impugnante requereu a juntada dos antes aludidos pareceres, elaborados por Arruda Alvim, Eduardo Arruda Alvim e Roque Antônio Carrazza, conforme petição de fl. 1321.

O parecer da lavra dos dois primeiros, com seus fundamentos e conclusões, está às fls. 1322/60, dividido pelos autores em quatro partes. Na primeira, aborda os efeitos imediatos, pretéritos e futuros da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pela consulente. Na segunda, a ocorrência de coisa julgada na interposição pela Fazenda Nacional do Agravo Regimental, junto ao STF. Na terceira; a inaplicabilidade do Art. 170-A do CTN ao caso. E, na quarta, as respostas aos quesitos formulados pela interessada, a saber: 1) não há qualquer limitação temporal, na sentença que concedeu a

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Lauola</i>

CC02/C02 Fls. 1.640
------------------------

*segurança e no acórdão do TRF da 4ª Região que a confirmou, quanto a consulente realizar de imediato as compensações dos créditos reconhecidos; 2) é inaplicável ao caso o disposto no art. 170-A do CTN por este não comportar aplicação retroativa; 3) as compensações realizadas estão integralmente amparadas em autorização judicial, não tendo sido a sentença reformada e nem objeto de recurso a negativa do TRF4 ao pedido da União de suspensão desses efeitos; 4) o Agravo Regimental interposto pela Fazenda Nacional à decisão do Ministro Sydney Sanches, não aborda a questão do direito ao creditamento de insumos adquiridos com alíquota zero, não sendo devolvida no âmbito desse recurso, tornando-se coisa julgada; 5) a respeito da parcela não recorrida da decisão agravada é correto dizer-se que houve coisa julgada material; 6) o auto de infração lavrado não se legitima pois não há débito da consulente a ser exigido pela SRF, objeto deste processo; 7) o prazo para Fazenda Nacional ingressar com ação rescisória teve início em 14 de fevereiro de 2003, quando, ao interpor o Agravo Regimental, deixou de impugnar a matéria relacionada ao creditamento do IPI na aquisição dos insumos isentos e alíquota zero, tendo esta parcela transitado em julgado; 8) o mandado de segurança preventivo, expressamente formulado na inicial e acolhido na sentença e no acórdão do TRF4, estabelece uma relação jurídica de caráter continuativo, enquanto persistir a situação de fato e o seu direito regente, estando assim protegida pelo referido acórdão; 9) o Recurso Extraordinário 350.446, invocado na decisão monocrática do Ministro Sydney Sanches, reconheceu o direito ao creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, tendo a Fazenda Nacional interposto o Agravo Regimental sob fundamento de que os precedentes deixaram de abordar esta possibilidade em relação aos insumos não-tributados, deixando de discutir os demais créditos – insumos isentos e tributados à alíquota zero, matéria que transitou em julgado; o precedente tomado por base foi apreciado pelo pleno do STF, tendo sido mantido recentemente por aquela corte, ao serem rejeitados Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional.*

*Na seqüência, às fls. 1361/1404, foi acostada aos presentes autos, consulta formulada pela interessada a Roque Antônio Carrazza, com os mesmos quesitos. O consultado, pelos fundamentos que colaciona, emitiu parecer nos seguintes termos: 1) inexistem, nas decisões prolatadas nos autos do processo nº 2000.71.00.018617-3, qualquer limitação de ordem temporal à compensação dos créditos nele reconhecidos, e, sim, que sua imediata efetivação estava autorizada; 2) o art. 170-A do CTN não tem aplicação ao caso concreto, vez que o mandado de segurança não buscava a certeza de seus créditos de IPI, mas o reconhecimento do direito de compensá-los, além de ter sido impetrado anteriormente a Lei Complementar nº104, de 10 de janeiro de 2001, cuja retroação está contida pelo princípio da segurança jurídica; 3) as compensações realizadas pela consulente estão amparadas nas decisões proferidas nos autos do Mandado de Segurança, que, em relação a sua imediata realização, operou-se coisa julgada; 4) o Agravo Regimental interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão monocrática do Ministro Sydney Sanches, que negou seguimento ao Recurso Extraordinário, não tratou do direito da consulente ao aproveitamento dos créditos relativos aos insumos*

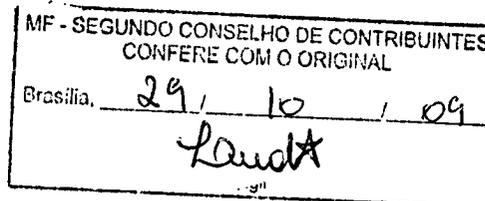
*A* *CH*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Kawol

isentos e sujeitos à alíquota zero, remanescendo apenas a discussão quanto aos insumos não-tributados; 5) em relação a parte não alcançada pelo Agravo Regimental, operou-se o trânsito em julgado; 6) em decorrência da existência de coisa julgada, o Auto de Infração lavrado contra a consulente, carece de base material por inexistirem débitos de sua responsabilidade; 7) o início da contagem do prazo para ajuizamento de ação rescisória nasce com o trânsito em julgado da decisão, e não com a sua mera certificação nos autos; 8) tanto a sentença de primeira instância como o acórdão do TRF4 não limitaram o alcance do direito reconhecido quanto às futuras aquisições de insumos, que decorre do caráter preventivo do mandado de segurança, do pedido expressamente formulado em relação as referidas operações, e por tratar-se de tributo continuativo e obrigação periódica, devendo os julgados produzirem efeitos enquanto persistir o regime jurídico sob o qual foram prolatados; 9) as decisões monocráticas proferidas com fundamento em precedentes do plenário do STF, confirmados em sessão de 15 de fevereiro deste ano, pelo improvimento dos Embargos de Declaração no RE 350.446, como é o caso, devem manter-se inalteradas, e mantido o direito ao crédito controvertido.

Haja vista os pareceres de renomados juristas que a impugnante trouxe aos autos, buscando solucionar as várias questões de ordem jurídico-processuais que envolvem a presente demanda, o que denota sua complexidade, este relator entendeu ser necessária a manifestação da Fazenda Nacional a respeito, no que foi seguido pela impugnante, através da petição de fls. 1408/09. Assim, pelo Despacho das fls. 1406/07, de 9 de maio do corrente, este processo foi encaminhado à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região para que emitisse seu parecer sobre os efeitos futuros da sentença de 1º grau que concedeu a segurança e sua manutenção pelo TRF4 e sobre a aplicação do art. 170-A do CTN ao caso concreto. Através da NOTA/PRFN/4ª REGIÃO N. 002/2007, de fls. 1410/14, a Procuradora Regional da Fazenda Nacional, por força do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, declinou da competência para prestar consultoria da espécie, atribuição que é acometida às Procuradorias da Fazenda Nacional nos estados, restituindo os autos a esta DRJ para seguimento.

Pelo Despacho de fl. 1422, de 27 de junho do corrente, o presente processo foi remetido à Procuradoria da Fazenda Nacional no Rio Grande do Sul para ser apreciado, à vista de sua atribuição regimental. O pronunciamento daquele órgão veio aos autos pelo Parecer SERDC/PFN/RS, de fls. 1424/33, aprovado pelo Procurador da Fazenda Nacional no Rio Grande do Sul, concluindo pela manutenção do lançamento de ofício por entender que: i) houve denegação da segurança quanto a possibilidade de aproveitamento dos créditos de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, após a impetração do respectivo mandado, tendo se formado coisa julgada material já que esta decisão não foi objeto de apelação; ii) o lançamento para prevenir a decadência é aplicável uma vez que revista a jurisprudência pelo STF em relação à matéria, o recurso interposto pela União ainda pende de decisão; e iii) o aproveitamento dos créditos oriundos de aquisições de insumos desonerados (NT e alíquota



0%) após o ajuizamento do mandado de segurança também esbarra no art. 170-A do CTN, cuja aplicação é cogente e chancelada pelo TRF4.”

Apreciando as razões de impugnação, a Turma Julgadora proferiu decisão escorçada na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 21/07/2002 a 31/03/2006

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.**

**MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** Denegada a segurança quanto ao aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de matérias-primas isentas, não-tributadas ou sujeitas à alíquota zero posteriores ao ajuizamento da ação, não há provimento judicial impeditivo ao lançamento de ofício, sendo o crédito tributário plenamente exigível. **COMPENSAÇÃO. TRÂNSITO EM JULGADO.** O aproveitamento dos créditos, apurados após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, também deve aguardar o trânsito em julgado da ação impetrada para reconhecê-los. **ACRÉSCIMOS LEGAIS.** A exigência da multa de ofício, e dos juros moratórios decorrem de expressa disposição legal.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

**NULIDADES.** As causas de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal são somente aquelas elencadas na legislação de regência. Havendo decisão judicial passível de ser modificada, não há que se falar de trânsito em julgado material, a invalidar o lançamento de ofício. Não há cerceamento do direito de defesa se a ausência de elementos referidos nos autos puder ser suprida por petição do interessado de cópia de seu inteiro teor. A glosa de créditos, não admitidos na legislação do imposto, pelo valor consignado na escrita fiscal, sem exame de seus aspectos materiais, não acarreta nulidade do Auto de Infração. **OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.** A propositura pelo contribuinte de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal de exigência de crédito tributário, implica a renúncia da discussão na esfera administrativa, tornando-se nela definitiva.

*Lançamento Procedente em parte”.*

O provimento parcial foi no sentido de acolher as alegações postas na impugnação relativas a crédito decorrente da nacionalização de *Drawback*, escriturado no mês de março/2006, que foi desconsiderado pela fiscalização.

Cientificada da decisão em 06/09/2007, a empresa apresentou, em 08/10/2007, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na impugnação, nos seguintes termos:

a) existência de Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3, impetrado com o objetivo de reconhecimento do direito à utilização dos créditos de IPI pelas entradas de matérias-primas isentas, não tributadas e tributadas à alíquota zero nos últimos dez anos, no

A

ch

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL			
Brasília,	29	10	09
Kaudt			

CC02/C02 Fls. 1.643
------------------------

qual há decisão proferida pelo TRF da 4ª Região em 10/04/2002, reformando a decisão *a quo* para acolher a pretensão e o direito à compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. O recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, apresentado pela Fazenda Nacional, encontra-se pendente de julgamento;

b) os créditos de IPI escriturados foram estornados pela fiscalização sob alegação de que foi denegada a segurança quanto ao aproveitamento do IPI oriundo de aquisições posteriores à data da impetração do Mandado de Segurança e que o art. 170-A do CTN veda a compensação antes do trânsito em julgado. O auto de infração foi lavrado com exigência de multa e juros de mora, apesar do direito reconhecido em todas as instâncias e já transitado em julgado materialmente em seu favor;

c) combate o acórdão recorrido por acolher a tese de ter havido denegação da segurança quanto ao período posterior à impetração do Mandado de Segurança. Reporta-se aos pareceres de autores e professores tributários, os quais dão respaldo à sua tese, bem como aos pareceres expedidos pela Procuradoria Regional da Fazenda Nacional e pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio Grande do Sul. Ressalta que o primeiro parecer contém considerações favoráveis à sua tese e que o mesmo vincula o órgão julgador que, ignorando seus termos, requereu novo parecer ao órgão local da Fazenda Nacional, que foi favorável à tese do Fisco e, por isso, adotado pela decisão recorrida. Aduz que, mesmo que a título colaborativo, as considerações foram traçadas e deveriam ter sido observadas pela DRJ. E que a não observação das mesmas torna o ato viciado pela ineficiência, possivelmente tipificável como crime de excesso de exação;

d) o auto de infração está fundado em premissa falsa, fática e juridicamente, pois inexistente qualquer negativa do direito em questão, o TRF da 4ª Região reconheceu o direito ao creditamento e não impôs restrições para o futuro, a ordem mandamental se destina à proteção do direito futuro, pois o MS é preventivo e se destina a atacar ato coator futuro e ensejar efeitos futuros, impossibilidade de a ordem judicial se limitar a período certo de tempo, a limitação da sentença só alcança o prazo prescricional e não o direito futuro;

e) o julgamento do RE nº 370.682, acontecido em 15/02/2007, não afasta o trânsito em julgado material no caso em foco, uma vez que o recurso da Fazenda Nacional que pende de julgamento "*aceitou tacitamente o direito ao crédito de IPI quando das aquisições de insumos isentos e tributados a alíquota zero*" e que o mesmo "*somente contestou a utilização do referido crédito quando das aquisições de insumos não-tributados*", inexistindo "*irresignação da União Federal no que tange aos créditos já utilizados*" e alvos do auto de infração combatido. Afirma que o Agravo Regimental interposto pela Fazenda Nacional pretende rediscutir somente o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos não-tributados (NT), correção monetária e alíquota aplicável na apuração dos créditos objeto do pleito. Discorre acerca da coisa julgada como direito fundamental;

f) inaplicabilidade do art. 170-A do CTN, uma vez que o mesmo não se aplica a ação ajuizada e sentenciada antes da vigência do referido comando normativo, nos exatos termos do quanto já decidido pelo STJ. O referido artigo trata e aplica-se nos casos de pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e, no caso dos autos não, se está diante de hipótese de pagamento indevido, pois trata-se de isenção, não tributação ou sujeição à alíquota zero;

A

Ch

g) rebate a exigência de multa e juros de mora pela existência de decisão vigente e favorável garantido o direito pleiteado, com trânsito em julgado material. Cita precedentes do Segundo Conselho de Contribuintes no sentido de que a existência de sentença concessiva da segurança limita a constituição do crédito tributário com exigibilidade suspensa, sem aplicação de multa de ofício e juros de mora;

h) nulidade do auto de infração em face da não entrega à autuada da planilha que fundamentou e descreveu os fatos, tornando viciada a exigência fiscal, por ser a mesma indispensável à defesa e à regularidade formal da autuação. Cita precedentes dos Conselhos de Contribuintes;

i) falta de auditoria dos valores apresentados à fiscalização, em descumprimento à legislação que expressamente estabelece que o auto de infração deverá conter a determinação da exigência, consistente no cálculo aritmético do tributo a ser pago. Cita precedentes dos Conselhos de Contribuintes;

j) defende que a sentença que concede a segurança poderá ser executada provisoriamente, a teor do art. 12 da Lei nº 1.533/51, sendo expressa a determinação legal que autoriza a compensação imediata;

k) faz extensa análise dos pareceres firmados por autores e professores tributários, os quais anexou aos autos, reporta-se à nova posição do Supremo Tribunal Federal para reafirmar que possui decisão judicial irreformada que lhe garante o direito pleiteado.

Alfim requer a reforma da decisão recorrida com desconstituição do auto de infração, seja pelos vícios de forma, seja pelos vícios de mérito e ainda os acréscimos ilegais.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade e conhecimento.

A questão de mérito posta nos autos refere-se ao creditamento na escrita fiscal de créditos básicos fictos de IPI, decorrentes das aquisições de insumos desonerados desse tributo, por serem isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero, decorrente de decisão judicial proferida em mandado de segurança, ainda não transitada em julgado.

Além da alegação de que o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional lhe teria sido favorável, as questões objeto do litígio desdobram-se nas seguintes:

- 1 - erro da Receita Federal ao afirmar que o pedido foi negado para o futuro;
- 2 - existência de decisão favorável transitada em julgado materialmente;
- 3 - inaplicabilidade do art. 170-A do CTN às ações ajuizadas e às decisões proferidas antes de sua vigência;

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Laudt

CC02/C02  
Fls. 1.645

4 - os doutrinadores Ovídio Baptista, Arruda Alvim e Roque Carrazza, em pareceres juntados aos autos, reconhecem o direito da recorrente;

5 - impossibilidade de exigência de multa de ofício e juros de mora, uma vez que sua conduta pautou-se em expressa determinação judicial;

6 - nulidade do auto de infração em face da não entrega à autuada da planilha que fundamentou e descreveu os fatos e falta de auditoria dos valores apresentados à fiscalização.

Inicia-se a apreciação destas questões pela descrição dos fatos, pois é deles que se extrai o direito.

### 1 – Dos fatos

Duas empresas incorporadas 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 ocorridas nos dez anos anteriores ao ajuizamento da ação, bem como das futuras aquisições de insumos isentos, não tributados e tributados à alíquota zero, 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 inclusão dos expurgos inflacionários.

De pronto deve ser afastada qualquer inferência relativa a possível concomitância entre a esfera administrativa e a judicial. A matéria ora em discussão nesta esfera não está contida naquela sob análise do Judiciário.

### 2 – Do procedimento adotado pelo Fisco

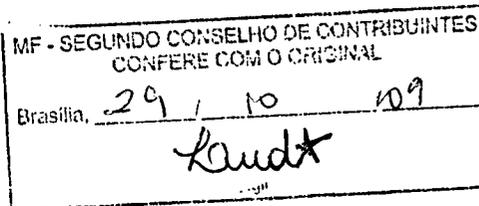
As autoras, na petição inicial do mandado de segurança, apresentaram entre os seus pedidos, um específico para que fosse reconhecido o direito de compensar os créditos de IPI referentes às aquisições futuras de insumos. Este pedido, no entanto, foi negado expressamente pelo juiz, que, sem apreciar esse ponto, registrou na sentença o seguinte comando: “*Denego a segurança quanto aos demais pedidos.*”

As impetrantes tanto embargaram a sentença quanto apelaram. Em nenhum dos dois recursos foi reiterado o pedido de compensar os créditos futuros, e a matéria não foi abordada pelo tribunal.

O aproveitamento dos créditos futuros, ou seja, apurados a partir da impetração, não é mera decorrência do direito reconhecido, porque o mandado de segurança objetivou a declaração de um direito – o de compensar os créditos de IPI sobre insumos isentos, de alíquota zero e não tributados – e uma ordem mandamental – obstar a Receita Federal de autuar e de negar CND.

Em procedimento fiscal na empresa incorporadora e ora recorrente, a fiscalização fez o livro Registro de Apuração do IPI e excluiu os créditos escriturados com fundamento em decisões judiciais não transitadas em julgado, apurando saldos devedores do imposto, que foram objeto de lançamento, conforme descrito no Relatório de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, às fls. 994/1013:

ch



- 1) estorno dos créditos relativos ao Crédito-Prêmio do IPI, cujo direito foi denegado pelo TRF da 4ª Região no Mandado de Segurança nº 2000.71.00.040996-4, dando ensejo a lançamento fiscal objeto do **Processo nº 11080.005855/2006-02**, com exigibilidade plena, com amparo no art. 170-A do CTN;
- 2) estorno dos créditos reconhecidos no Mandado de Segurança nº 2000.71.00.018617-3, ou seja, relativo às aquisições de insumos isentos, de alíquota zero e não tributados, efetuadas nos dez anos anteriores à impetração, dando origem ao auto de infração objeto do **Processo nº 11080.005925/2006-14**, lavrado com exigibilidade suspensa;
- 3) estorno dos créditos relativos às aquisições de insumos isentos, de alíquota zero e não tributados posteriores à impetração do mandado de segurança, dando ensejo ao auto de infração, objeto do **Processo nº 11080.007013/2006-87**, com exigibilidade plena, posto que o direito não foi reconhecido judicialmente.

### **3 - Do direito reconhecido por sentença e por acórdão do tribunal**

Na primeira instância judicial, o pedido de liminar foi indeferido e a sentença (fls. 130/137), proferida em 23/10/2000, reconheceu o direito ao aproveitamento dos créditos dos últimos cinco anos, para abatimento do IPI devido pela saídas de 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.

Ao apelar, a Fazenda Nacional requereu 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 (TRF4), em decisão prolatada em 21/03/2002 (fls. 166/177), deu provimento parcial às apelações, declarando o direito ao creditamento do IPI relativo aos insumos adquiridos e entrados sem pagamento do IPI, utilizados na produção, nos dez anos anteriores ao ajuizamento, com correção monetária integral, conforme precedentes do tribunal, aplicando-se unicamente a taxa Selic a partir de 1º/01/1996.

O TRF4 também reconheceu o direito de compensação dos créditos com débitos do próprio IPI, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, que não exige liquidez e certeza para ser implementada, devendo as impetrantes, se quiserem utilizar os créditos de IPI para quitação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sujeitarem-se, primeiramente, ao exame prévio de sua liquidez e certeza.

### **4 – Do recurso extraordinário e do agravo regimental interpostos pela PFN**

A Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com recurso extraordinário, o qual, inicialmente, teve seu seguimento negado por decisão monocrática, a qual, agravada, foi sobrestada por decisão colegiada e, em seguida, resolvendo questão de ordem, foram os autos encaminhados para vista do Ministro Carlos Britto. E, finalmente, levada a julgamento pela Primeira Turma do STF, foi a referida decisão monocrática tornada insubsistente e determinada a regular seqüência do recurso extraordinário, conforme demonstra a decisão publicada no DJE em 07/02/2008, *verbis*:

Ch

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Lauda</i>

CC02/C02 Fls. 1.647
------------------------

*“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.”*

São os seguintes os textos das decisões citadas:

Decisão publicada em 14/05/2003:

*“Ante a sugestão feita pela Primeira Turma, na assentada de 25.02.2003, de reexame da presente controvérsia pelo Plenário desta Corte, pedi vista dos autos.*

*Assim, mantenho sobrestado o julgamento deste agravo regimental até a final apreciação, pelo Pleno, do RE 370.682, atualmente com vista ao eminente Ministro Gilmar Mendes.*

*Publique-se.*

*Brasília, 30 de abril de 2003.*

*Ministro ILMAR GALVÃO*

Decisão proferida em 17/08/2007:

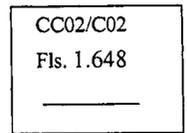
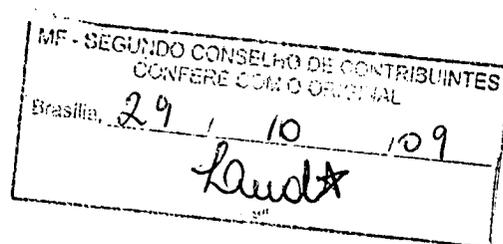
*Decisão: A Turma, resolvendo questão de ordem proposta pelo Ministro Sepúlveda Pertence, Presidente, decidiu que os autos do presente recurso extraordinário, com pedido de vista do Ministro Ilmar Galvão, em face da quase total reformulação da Turma que se seguiu, deve ser encaminhado com vista ao Ministro Carlos Britto. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento a Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 03.08.2007.”*

Ou seja, após o transcurso de mais de quatro anos, entre uma decisão e outra (a vista do Ministro Ilmar Galvão e a decisão que resolveu questão de ordem), o presidente determinou nova vista, em face da quase total reformulação da Turma. Ou seja, até essa data não havia qualquer decisão acerca do agravo interno apresentado pela Fazenda Nacional.

Quando decidido o agravo, em 07/02/2008, foi para afastar a decisão monocrática que negou seguimento ao recurso extraordinário, determinando a retomada de seu curso normal, sem qualquer ressalva quanto aos fundamentos do agravo. O fundamento para a regular seqüência do RE está na decisão proferida pelo Ministro Ilmar Galvão, em 14/05/2003, tendo em vista a sugestão da Primeira Turma *“de reexame da presente controvérsia pelo Plenário”*.

Portanto, resta incontroverso que a sentença proferida em primeira instância, que foi reformulada pelo TRF da 4ª Região somente quanto ao prazo prescricional, encontra-se ainda, sem trânsito em julgado, quer formal, quer material, como pretende a recorrente.

*ca*



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, estando ainda tramitando junto àquele Tribunal Maior. Assim, estando pendente de decisão o recurso extraordinário impetrado pela União, não há falar em liquidez e certeza dos créditos escriturados pela recorrente no Livro de Apuração do IPI.

### **5 - Efeitos da sentença, Pareceres da Procuradoria Regional da Fazenda Nacional e da Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio Grande do Sul e Aplicação do art. 170-A do CTN.**

Quanto aos controvertidos efeitos da sentença para o passado e o futuro em relação à data de impetração da ação, mister, primeiramente dimensionar o pedido formulado na petição inicial e sua correspondência no dispositivo da sentença.

À fl. 128 consta o pedido final formulado pelas autoras do mandado de segurança, no qual constam seis pedidos, vazado nos seguintes termos:

*“Por fim, pedem as impetrantes a concessão da ordem, determinando-se em definitivo à autoridade coatora que se abstenha, pessoalmente ou por seus subordinados, de autuá-las pelo aproveitamento de seus créditos acumulados de IPI decorrentes de todas as entradas de matérias-primas isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero nos últimos dez anos (ou seja, desde julho de 1990), como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorrem, atualizados pela inflação real do período, na forma prevista no item 4 da presente inicial, incluídos os índices expurgados pelos vários planos econômicos do Governo Federal, enumerados nos quadros constantes do mesmo item 4, **bem como dos créditos decorrentes das futuras aquisições de matérias-primas, sujeitas a idêntico tratamento do IPI, para compensação com débitos futuros do mesmo imposto, por saídas de produtos tributados, ou de outros tributos ou contribuições administrados pela SRF – Secretaria da Receita Federal (Lei nº 8.383/91, art. 66 e Lei nº 9.250/95, art. 39), bem como para os fins do art. 74 da Lei nº 9.430/96. com o deferimento final do pedido, ficará a Receita Federal autorizada a fiscalizar os limites da compensação realizada unilateralmente pelas impetrantes, não podendo, porém, denegar-lhes certidões negativas, autuá-las ou sujeitá-las a qualquer outro constrangimento pelo simples fato de a estarem efetuando regularmente.”***

O Juiz, ao relatar os fatos (fl. 130) e proferir a sentença limitou-se à primeira parte do pedido, ou seja, acolheu um dos pedidos e mais duas metades, relacionados com os “créditos acumulados de IPI decorrentes de todas as entradas de matérias-primas isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero nos últimos dez anos (ou seja, desde julho de 1990), como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorrem...”.

Ch

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Lauda</i>

CC02/C02 Fls. 1.649
------------------------

Não há, no relatório, na fundamentação ou na parte dispositiva da sentença qualquer referência aos demais pedidos explícitos que contemple os “*créditos decorrentes das futuras aquisições de matérias-primas, sujeitas a idêntico tratamento do IPI,...*”.

Outro destaque importante no delineamento dos quadrantes em que se insere a sentença pode ser contatada no relatório do Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4):

*“Trata-se de apelações interpostas contra sentença que concedeu parcialmente a segurança, para o efeito de reconhecer 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, limitando-se o aproveitamento às operações de aquisição de insumos efetivadas dentro dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação...” (destaques inseridos)*

Pugna a recorrente, na condição de incorporadora das impetrantes, pelo acolhimento dos pareceres emitidos por professores e doutrinadores de escol, como suporte à sua defesa. Em que pese a estatura jurídica de tais doutores, considerar-se-á, aqui, a exegese contida nos pareceres emitidos pelas unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Como alega a recorrente, a Procuradoria Regional da Fazenda Nacional emitiu o parecer de fls. 1410/1414, no qual manifestou sua “colaboração” para encaminhamento da solução da lide, cuja síntese, quanto a essa matéria, pode ser pinçada da seguinte afirmação (fl.1411):

*“Assim, a toda evidência, tratava-se de reconhecer, ou não, um direito para o período passado, o presente e o futuro, prevenindo uma atuação fiscal em sentido contrário ao entendimento propugnado pelas impetrantes. Ademais disso, ante as razões desenvolvidas pelos julgadores, fundadas em análises de constitucionalidade de legalidade, não faria sentido a limitação temporal preconizada pela fiscalização.”*

Feita essa análise, o referido parecer também analisa a aplicação do art. 170-A do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001. Destaca que a sentença judicial *a quo* foi proferida em 23/10/2000, momento anterior à entrada no ordenamento jurídico da citada regra. O acórdão do TRF da 4ª Região foi proferido em 21/03/2002, ou seja, em data posterior à publicação da LC.

Cabe, portanto, destacar que a sentença de primeira instância, à evidência, não poderia, efetivamente, ressaltar os termos do art. 170-A do CTN por lhe ser anterior. Porém a sentença do TRF4, por ser posterior, a ele expressamente se reportou.

Assim, na seqüência, a PRFN aduz que o acórdão do TRF4 determinou, sim, a aplicação ao caso desse novo preceito legal, consoante os seguintes termos, que reproduz (fl. 1412):

*“... o disposto no art. 170-A do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado da sentença, somente é aplicável a pagamentos indevidos*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COMO ORIGINAL  
Brasília, 29, 10, 09  
Laudt

CC02/C02  
Fls. 1.650

*realizados após a vigência desse dispositivo, em face das regras de direito intertemporal...*

Destacando que essa observação consta apenas na motivação do acórdão, aludiu ao art. 469, I, do CPC e valeu-se da jurisprudência citada em obra de Theotônio Negrão<sup>1</sup>, para concluir que o acórdão efetivamente determinou a aplicação da citada regra do art. 170-A aos pagamentos indevidos realizados após a vigência desse dispositivo, o que, pela correspondência traçada no próprio acórdão, equivale aos créditos de IPI decorrentes das aquisições futuras dos insumos.

O mesmo parecer analisou, também, a questão relativa à formação de coisa julgada material, como pretendido pela recorrente. Assim, além dos fundamentos acima que afastam a ocorrência de coisa julgada material, reporto-me, aqui, à referida análise, efetuada pela ilustre parecerista da PRFN (fls. 1412/1413), no aspecto em que, ao revés do que alega a recorrente, o agravo regimental (= interno) não se ateve somente a argumentar quanto à aquisição dos insumos não-tributados pelo IPI. Como bem salientado no parecer, o pedido contido no agravo é no sentido de serem apreciadas as *“questões ainda não decididas pelo Plenário, e indispensáveis ao deslinde da presente causa”* e, dentre elas, a definição da alíquota aplicável para o creditamento em relação às aquisições de insumos tributados pela alíquota zero. Portanto, conclui, estão ainda em discussão, sim, a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero e não-tributados. *“Apenas os isentos é que não são mais objeto de recurso”*, afirma.

Examinados os fatos e o contexto jurídico, conclui a parecerista que foi correto o proceder da fiscalização ao efetuar o lançamento de ofício, para prevenir a decadência, em relação aos créditos surgidos das aquisições de insumos efetuadas antes da entrada em vigor do art. 170-A e, com exigibilidade plena, os créditos que surgiram com as aquisições efetuadas em data posterior à vigência da referida norma.

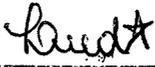
Depois de assim se manifestar, a douta PRFN declinou a competência para emitir parecer para a PFN no Estado do Rio Grande do Sul, consoante o art. 35 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A PFN no Estado do Rio Grande do Sul, por sua vez, emitiu o Parecer de fls. 1424/1432, afastando a aplicação da sentença sobre os créditos decorrentes de aquisições de insumos posteriores ao ajuizamento da ação e confirmando a aplicação do art. 170-A do CTN sobre os mesmos.

Portanto, de convergente nos dois pareceres deflui a aplicação do art. 170-A do CTN aos créditos de IPI provenientes das aquisições de insumos não-tributados e tributados à alíquota zero efetuadas em data posterior à vigência do referido artigo, sendo irrefutável que as duas matérias ainda se encontram *sub judice*.

Ressalto aqui minha concordância com os termos do parecer da PFN do Estado do Rio Grande do Sul no ponto em que conclui que a sentença proferida pelo TRF4 não se aplica às aquisições de insumos efetuadas após a impetração da ação mandamental.

<sup>1</sup> NEGRÃO. Theotônio. Código de Processo Civil e legislação processual em vigor. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 351: "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 ponto em que tenha o juiz eventualmente provido sobre os pedidos das partes".

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	29 / 10 / 09
	

CC02/C02
Fls. 1.651

O direito intertemporal tem por finalidade disciplinar a aplicação da lei no tempo. Ou seja, considera os fatos concretos e seus efeitos no tempo e verifica qual a lei aplicável. Consoante determina o *caput* do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei ao entrar em vigor tem efeito imediato e geral e, no art. 2º, a vigência se dá até que outra a revogue, se não estabelecido prazo.

Com a regra do art. 6º constata-se que o sistema jurídico brasileiro é regido pelo princípio da irretroatividade das leis. Entretanto, no mesmo dispositivo, estão contempladas três exceções, para as quais a lei anterior, embora revogada, não perde a eficácia. São elas: o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Assim, analisando a matéria em foco, verifica-se que o direito defendido pela recorrente não está inserto no contexto do ato jurídico perfeito, de vez que não se encontra acobertado de todos os requisitos legais necessários à sua formação. Nesse contexto, entretanto, deve ser ressaltado que há entendimento jurisprudencial no sentido de que a lei nova que disponha sobre ordem pública deva ser imediatamente aplicada<sup>2</sup>, alcançando, inclusive, o direito formado sob a égide da lei anterior.

Em relação ao direito adquirido, é patente a sua incoerência, haja vista inexistir direito incorporado ao patrimônio da recorrente, em face do não preenchimento de todas as condições exigidas pelas normas jurídicas, estando em curso, meramente, a expectativa do direito postulado em Juízo. Nesse último caso, por não haver direito formado e incorporado, sujeito a eventualmente não vir a ser adquirido, aplicam-se as disposições da lei nova. *In casu*, aplica-se a disposição do art. 170-A do CTN.

E, por último, como acima asseverado de forma minudente, não se vislumbra a ocorrência da coisa julgada por não haver prestação jurisdicional revestida de imutabilidade quanto ao direito de escriturar e utilizar os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos tributados à alíquota zero ou não tributados.

Analisando, ainda, por outro lado, com pedido de vênias aos doutos pareceristas que se manifestaram sobre a matéria por provocação da recorrente, o art. 458 do Código de Processo Civil dispõe sobre a composição da sentença em três partes – relatório, fundamentos e dispositivo. O inciso III que trata da parte dispositiva é expresso em determinar que na parte dispositiva o juiz resolverá a lide. A doutrina sustenta, corretamente, que somente a decisão do pedido é que é o dispositivo da sentença, o qual pode estar, ou não, no final da mesma, de vez que o critério para localizar o *decisum* dentro da sentença é substancial e não formal. No artigo seguinte (459), o CPC determina que, na sentença, o juiz acolherá ou rejeitará, **no todo ou em parte**, o pedido formulado pelo autor, extinguindo o processo com julgamento de mérito, nos termos do art. 269, I. Por sua vez, o art. 460 dispõe ser defeso ao juiz proferir sentença a favor do autor de natureza diversa da pedida, em outras palavras, sentença *citra*, *ultra* ou *extra petita*. O parágrafo único desse artigo comanda que a sentença deve ser certa, ainda que decida relação jurídica condicional. Até aqui a pretensão é confrontar os comandos das normas processuais com a sentença, analisada de forma distinta pela recorrente e pela fiscalização.

Analisados esses artigos do CPC, verifica-se que a sentença não enfrentou, em qualquer parte de seu corpo, a matéria expressamente contida no pedido, relativo ao reconhecimento do direito ao crédito de IPI nas aquisições futuras de insumos sobre os quais

<sup>2</sup> BIERWAGEN. Mônica Yoshizato. Princípios e Regras de Interpretação dos Contratos no Novo Código Civil, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.p. 15 a 20

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Laudt</i>

CC02/C02
Fls. 1.652
_____

não houve pagamento de IPI. O juiz limitou-se a fundamentar a matéria do pedido para a qual deu provimento parcial e recorreu à expressão genérica de negar a segurança quanto aos demais pedidos. Ao assim proceder, forçoso entender que qualquer outra matéria que tenha sido objeto do pedido expresso foi definitivamente refutada. A ausência de menção às aquisições futuras leva ao entendimento de que a sentença foi proferida *citra petita*, de vez que em momento algum tal matéria foi contemplada, seja no relatório, nos fundamentos e menos ainda na parte dispositiva. Reforça também esse entendimento o fato de a omissão do juiz, quanto a esse ponto, não comportar qualquer justificativa que afaste a possibilidade de manifestar-se sobre evento futuro e incerto, uma vez que no art. 460, o parágrafo único, prevê tal hipótese, exigindo que a sentença seja certa.

Inexistente o inconformismo das autoras com tal omissão, tanto nos embargos de declaração quanto na apelação, apresentados nos respectivos Juízos, restou a sentença definitivamente assentada, exclusivamente, sobre o reconhecimento do direito sobre as aquisições, de insumos, efetuadas no período consignado pelo juiz.

E, *ad argumentandum tantum*, mesmo que a sentença se aplicasse aos créditos surgidos no futuro, isto é, após a vigência do art. 170-A do CTN, visto que, nestes autos, os créditos glosados pela fiscalização são todos referentes a períodos de apuração de julho de 2002 em diante, a escrituração deles, para efeitos fiscais, somente poderá se efetivar após o trânsito em julgado da mesma, o que, como visto, ainda não ocorreu.

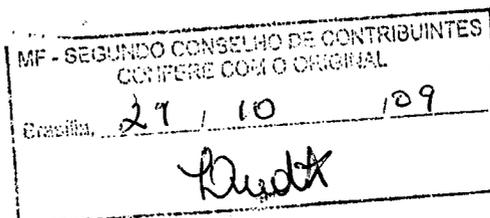
Nesse contexto, o direito aplicável não é a “*Inaplicabilidade do art. 170-A do CTN às ações ajuizadas e às decisões proferidas antes de sua vigência*”, como defende a recorrente, mas a inaplicabilidade do art. 170-A do CTN aos créditos surgidos (= pagamentos indevidos, no texto do cordão do TRF4) antes de sua vigência.

Para os créditos posteriores a tal data, a regra legal superveniente interceptou o comando contido na sentença, limitando sua aplicação até aquele momento, nos exatos termos que decido pelo TRF4.

Destaque-se que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal aplicam-se princípios outros, além dos que regem o processo judicial, sendo o maior deles, o princípio da legalidade, cujo controle deve ser exercido nas duas esferas de julgamento. Dentre tais princípios, tem-se os princípios da verdade material e da moralidade administrativa, de vez que não se pode afastar que o julgador, principalmente nessa esfera, evoque a máxima na qual preconiza “*dá-me os fatos que te darei o direito*”. E, na análise dos fatos, todo o direito deve ser abarcado.

Assim, subsidiária, senão principalmente, impende analisar, ainda, outros pontos até agora não levantados nos fundamentos apresentados tanto pelo Fisco quanto pela parte recorrente que, porém, são parte do direito ora analisado. Trata-se do fato de que os créditos pleiteados e provisoriamente reconhecidos no processo judicial se limitam aos gerados ao tempo em que existente a empresa incorporada. Os pretendidos créditos gerados após a incorporação não mais são titulados pelas autoras da ação judicial e sim pela incorporadora, em face da extinção das primeiras no ato de sua absorção integral. Desse modo, os pretensos créditos gerados após a incorporação não mais gozam de proteção judicial, prevalecendo, para esta, a legislação resistida que afasta o direito de créditos das aquisições de insumos desonerados do IPI, seja pela isenção, pela não tributação ou pela incidência de alíquota zero.

*Ch*



Realmente, constata-se na Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada pela Braskem S/A, em 31/03/2003, que as empresas incorporadas e seus estabelecimentos foram extintos, passando à condição de estabelecimento filial a partir da referida data.

Os precedentes jurisprudenciais são nesse sentido, conforme se constata pelas ementas a seguir reproduzidas, por decisões unânimes, nas quais restam claros os limites para o exercício de direitos reconhecidos judicialmente e pertencentes à empresa incorporada:

*"Acórdão: Origem: STJ Classe: RESP 645455 - Processo: 200400370699 UF: TO Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA - Data da decisão: 09/11/2004 - Relator(a): JOSÉ DELGADO*

*Ementa: RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. EMPRESA INCORPORADORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULOS DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, DAS CONTRIBUIÇÕES DAS EMPRESAS INCORPORADAS. POSSIBILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO.*

*1. Em apreciação, recurso especial desafiado de acórdão, assim ementado (fls. 186): 'PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO DE SENTENÇA – VERBA HONORÁRIA: INCLUSÃO DE CRÉDITOS NÃO OBJETO DO JULGADO: IMPOSSIBILIDADE – AGRAVO PROVIDO.*

*1. Ajuizada a ação para compensação de valores indevidamente recolhidos, a execução da verba honorária, fixada em percentual incidente sobre o total compensado, somente pode ter por base os valores recolhidos pela autora e não valores outros advindos de créditos referentes a empresas incorporadas, porque esses valores não foram objeto do pedido, que se ateve à compensação dos valores indevidamente recolhidos pela autora, ou seja, em nome próprio. A compensação dos valores recolhidos pela empresa incorporada demandava ação própria, em que a sucessora/incorporada deve explicitar a origem dos recolhimentos.*

*2. Agravo provido.*

*3. Peças liberadas pelo Relator em 09/04/2003 para publicação do acórdão. 'Se, à época da interposição da ação ordinária de declaração de inexistência de relação jurídica cumulada com ação de repetição de indébito via compensação em face de recolhimento indevido de contribuições previdenciária junto ao INSS., as empresas Q.C.PARTICIPAÇÕES LTDA. e TANGIRU TRANSPORTES LTDA. já haviam sido incorporadas, havendo a recorrente apresentado nos autos as guias de recolhimento relativas, é correta a inclusão dos créditos relativos às mesmas na conta de liquidação de sentença. 2. 'A incorporação é a operação pela qual uma sociedade absorve outra, que desaparece. A sociedade incorporada deixa de operar, sendo sucedida a direitos e obrigações pela incorporadora' (Direito Societário, Marlon Tomazette). 3. Se a empresa não mais existe, responde por suas obrigações e direitos a empresa incorporadora. Destarte, correta a inclusão dos créditos relativos às empresas Q. C. Participações Ltda. e Tangiru Transportes Ltda. em conta de liquidação de sentença, tendo em vista que as mesmas comprovaram nos autos o recolhimento indevido da contribuição previdenciária*

CR

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29/10/09
<i>Laudt</i>

CC02/C02 Fls. 1.654
------------------------

*debatida e sua incorporação antes da distribuição do processo de conhecimento, por uma das autoras, ora Recorrente, qual seja, Indústrias Químicas Cataguases, que lhes sucedeu em todos os direitos e obrigações.4. Recurso especial conhecido e provido.”*

A ementa acima transcrita expressa exatamente os limites dos direitos e obrigações decorrentes da sucessão. E, *mutatis mutandis*, demonstra que os direitos reconhecidos em ação própria movida por uma das empresas não se estendem, nem são transferidos para a atividade da outra em razão da incorporação. Continuam a pertencer à incorporada e são absolvidos pela sucessora até que sejam exauridos, inexistindo continuidade, nas atividades da incorporadora, do direito reconhecido para a incorporada. O objeto do direito reconhecido à incorporada deve ser perfeitamente delimitado nos quadrantes de sua atividade e repassado à incorporadora nestes exatos limites. Em outras palavras, o que se transfere é o direito da incorporada reconhecido na ação e limitado à sua atividade. Uma vez incorporado esse direito restringe-se às operações que executou até a data de sua existência jurídica, não podendo a empresa incorporadora adotar, como se para suas atividades fosse, o direito reconhecido judicialmente para a incorporada. Isso fere os princípios da titularidade da ação e da subjetividade do direito que dela decorre.

A legitimidade da parte e o interesse de agir consubstanciados no processo judicial são inerentes às partes que atuam no processo, uma vez que o interesse de agir “*surge da necessidade de obter através do processo a proteção do interesse substancial. Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual ‘se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais’*”, consoante expõe Humberto Teodoro Junior em sua obra<sup>3</sup>.

E quanto à legitimidade da parte, o mesmo autor, citando Arruda Alvim, aduz que “*estará legitimado o autor quando for o possível titular do direito pretendido, ao passo que a legitimidade do réu decorre do fato de ser ele a pessoa indicada, em sendo procedente a ação, a suportar os efeitos oriundos da sentença*”. E ainda, em relação ao art. 6º do CPC, que “*a ninguém é dado pleitear, em nome próprio, direito alheio*”. Assim, o direito pleiteado judicialmente pertence, exclusiva e subjetivamente, à OPP Petroquímica S/A e OPP Polietileno S/A, transferindo-se à OPP Química S/A e Braskem S/A, como empresas incorporadoras, em última análise, somente o direito aos créditos gerados pelas empresas citadas até a data em que existiram juridicamente como tais, e não os que passou a gerar após a incorporação, por não ser parte legítima do processo judicial que reconheceu o direito de crédito.

Se provida a ação, a União sujeitar-se-á ao dever jurídico decorrente da ação somente em relação aos titulares do pólo ativo da relação jurídica, do qual não é parte a recorrente.

Assim também é a jurisprudência do Tribunal Regional da 4ª Região Fiscal, conforme ementa seguinte:

*“Acórdão Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO; Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA; Processo: 200570010061368 UF: PR Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA;*

<sup>3</sup> THEODORO JUNIOR. Humberto. Curso de direito Processual Civil. 41ª ed., vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 55/57

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
*Paulsen*

CC02/C02  
Fls. 1.655

Data da decisão: 19/06/2007 Documento: TRF400152008; Fonte D.E. 18/07/2007; Relator(a) LEANDRO PAULSEN

*Decisão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas; decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

**Ementa: TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO INCONSTITUCIONAL. INCORPORAÇÃO.**

*O contribuinte pode efetuar a compensação, no regime de lançamento por homologação, quando o seu crédito seja certo e líquido. Tal pode se dar independentemente de ação judicial quando se trate de apurar indébito que teve origem em mero erro de apuração ou de pagamento. Contudo, não pode o contribuinte, por conta própria, ainda que sob o argumento da inconstitucionalidade, apurar crédito relativamente a pagamento determinado pela legislação. Neste caso, tem de recorrer ao Judiciário. Isso se impõe por força do princípio da legalidade (art. 5º e art. 150, I, da CF). A lei a todos obriga, ao Fisco e ao contribuinte. Afastá-la depende de juízo de inconstitucionalidade que apenas o Judiciário pode fazer. Outrossim, a incorporação de empresa que tenha título reconhecendo o direito à compensação de indébito não autoriza a invocação do título para a apuração de indébitos da própria empresa incorporadora.*

*A coisa julgada mantém os seus efeitos, mas limitada, quanto à apuração dos créditos, aos pagamentos indevidos da empresa incorporada, relativamente ao período anterior à incorporação, o que foi reconhecido pela autoridade fiscal."*

Informa a recorrente que a sucessão por incorporação ocorreu em 31/03/2003. Portanto, entendo que, o que se encontra em discussão judicial e com decisão provisória favorável é o direito de creditamento oriundo das operações da incorporada, em nada se comunicando com os créditos gerados na incorporadora, após a ocorrência desse evento. Estes últimos não se encontram acobertados pela ação judicial pelo simples fato de a incorporadora não ser litisconsorte ativa na mesma nem possuir ação para defender direito próprio.

Em outro giro, a recorrente alega que os autos não tratam de pagamento indevido, mas de isenção, não tributação ou sujeição à alíquota zero. Efetivamente, não se trata aqui de pagamentos indevidos, pois nada restou pago a título de IPI nas aquisições em foco. Trata-se, meramente, de pretensão ao reconhecimento do direito à apropriação, na escrita fiscal, de crédito escritural de IPI, cujo ônus tributário foi inexistente para a recorrente, e subsequente reconhecimento do direito de compensar com o mesmo e outros tributos federais.

Entretanto, verifica-se na ementa do acórdão do TRF4 que a decisão equipara as duas situações ao decidir que "*Embora os créditos em questão sejam escriturais, não há negar que o não creditamento, vedado pelo Regulamento do IPI, constitui pagamento indevido, a justificar o direito do contribuinte ao ressarcimento do tributo*". (negrito inserido).

E em questões de Direito, a norma individual e concreta contida em uma sentença, assim como as normas gerais e abstratas em que ela se baseou, por serem normas de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Quadt</i>

CC02/C02 Fls. 1.656
------------------------

direito material, sujeitam-se às regras legais que lhes forem supervenientes; v.g. se pairam dúvidas se um determinado segmento empresarial encontra-se fora do campo de incidência de um tributo e, por decisão judicial transitada em julgado, é declarada a inexistência de relação jurídica, a edição de norma legal superveniente à referida decisão que expressamente insira o referido segmento no campo de incidência do tributo tornará sem aplicação o comando judicial a partir da vigência dessa norma.

Assim também a entrada em vigor do art. 170-A do CTN limita a execução provisória da decisão mandamental aos créditos gerados até 10 de janeiro de 2001. Isso significa não a aplicação retroativa do referido artigo à sentença que foi proferida antes de sua edição, mas a observância de norma material superveniente à sentença, a qual passa a alcançar as operações que lhe são posteriores, deixando de albergar a pretensão de utilizar o crédito do IPI surgido de aquisições efetuadas após a sua edição e vigência.

E o crédito tributário de IPI constituído nestes autos é decorrente, **exclusivamente**, de saldo devedor apurado na escrita fiscal após a glosa dos créditos que surgiram das aquisições efetuadas em data posterior à vigência do art. 170-A.

Esclareça-se que a fiscalização efetuou a segregação, na escrita fiscal da recorrente (fls. 917/923), dos créditos relativos a aquisições anteriores e posteriores à impetração da ação judicial, escriturados em vários períodos de forma concomitante, destacando-se que nestes autos o crédito tributário exigido decorre da glosa de créditos surgidos em períodos posteriores à vigência do art. 170-A do CTN.

E, conforme fundamentação acima, o direito de escriturar os créditos oriundos de aquisições de insumos desonerados reconhecido judicialmente à incorporada não se estende às aquisições efetuadas pela incorporadora, pois esta não é parte autora na referida ação judicial. Assim, somente os créditos gerados ANTES da incorporação podem ser alvo da pretensão de registro na escrita fiscal e, assim mesmo, se anteriores à vigência do citado art. 170-A do CTN.

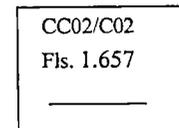
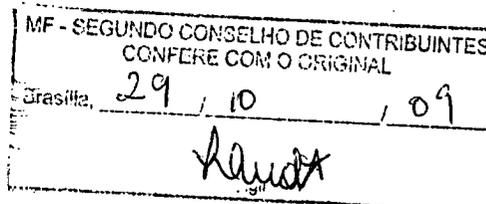
Por conseguinte, seja porque a sentença não alcança as aquisições de insumos desonerados do IPI efetuadas após a impetração da sentença, seja porque, se alcançadas, o art. 170-A do CTN obsta sua apropriação antes do trânsito em julgado de decisão judicial favorável, ou seja, ainda, em razão de os alegados créditos, a partir de abril de 2003, não terem sido gerados pela incorporada, titular da ação judicial e do direito nela veiculado, o certo é que inexistente respaldo legal ou judicial para a escrituração dos créditos de IPI ora colimados.

Também não compete ao julgador administrativo apreciar o mérito do direito levado à proteção jurisdicional, consoante a Súmula nº 1 do Segundo Conselho de Contribuintes.

#### **6 – Art. 12 da Lei nº 1.533/51 e art. 170-A do CTN**

Despiciendo buscar a doutrina e as regras gerais de Direito para fundamentar a prevalência do art. 170-A do CTN sobre as disposições da Lei nº 1.533/51 em matéria tributária. Não só em razão de ser norma específica como também por estar veiculada em norma hierarquicamente superior, bem como superveniente. Portanto, sem maiores considerações, afasta-se a alegação de que o art. 12 da lei que rege o mandado de segurança

*CR*



prevalece mesmo após a vigência da Lei Complementar nº 104/2001 que introduziu o referido art. 170-A no CTN.

### 7 – Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes

Ressalte-se aqui a Súmula nº 10, publicada no Diário Oficial da União em 27/09/2007, expedida por este Conselho de Contribuintes quanto ao aproveitamento de créditos de insumos sujeitos à alíquota zero, conforme a seguir reproduzido:

*“Súmula nº 10 – A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.”*

### 8 - nulidade do auto de infração em face da não entrega à autuada da planilha que fundamentou e descreveu os fatos

É patente nos autos que, se ocorrida a referida falha processual, não trouxe qualquer prejuízo à defesa da recorrente.

Por outro lado, a afirmativa da ausência de partes ou anexos do auto de infração exige, para que seja acolhida, que o fato tivesse sido expressamente ressalvado na data em que cientificado do auto de infração lavrado.

Isso porque o preposto da recorrente tomou ciência de todo o procedimento fiscal e assinou o auto de infração, em cuja parte final, à fl. 924, consta a expressão ***“Declaro-me ciente deste Auto de Infração e seus anexos, dos quais recebi cópia”***. Também do Relatório de Encerramento Parcial de Ação Fiscal de fls. 994/1013, no qual a reclamada planilha é citada, o preposto da recorrente atestou estar ciente do mesmo e do recebimento de cópia. Assim, a alegação do não recebimento da planilha está contraposta à declaração da própria recorrente, que não fez constar qualquer ressalva relativa a ausência de qualquer anexo do auto de infração. Portanto, não só prevalecem os fundamentos da decisão recorrida como também a declaração da recorrente de que recebeu os anexos do auto de infração.

### 9 – Falta de auditoria dos valores apresentados à fiscalização

A auditoria fiscal é realizada nos termos e formas determinadas pelas normas expedidas pela Administração Tributária. É faculdade da fiscalização escolher o método de auditoria e a profundidade da verificação fiscal, desde que, com tal procedimento, não resulte em exigência indevida de tributo. A limitação do procedimento à verificação dos registros contábeis e fiscais, por amostragem, e sem convalidação pela verificação dos documentos que lhes deram respaldo é prerrogativa do Fisco e não invalida o crédito tributário constituído de ofício, mormente porque baseado nesses registros apresentados pela recorrente como sendo o espelho de suas operações. O que pretende a recorrente com esse argumento é que o Fisco duvide da idoneidade de sua escrita contábil e fiscal sem que para tal haja qualquer indício.

### 10 - Exigência de juros de mora e multa de ofício

Os consectários legais exigidos junto com o IPI lançado decorrem da inexistência de qualquer fato motivador da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a teor do art. 151 do CTN, de vez que, como acima analisado, a ação judicial em que se baseou a

*Handwritten signature*

recorrente para escriturar e utilizar o IPI ainda não transitou em julgado, impossibilitando a apropriação dos valores na escrita fiscal, nos termos do art. 170-A do CTN.

Constatado pela autoridade fiscal o descumprimento de obrigação tributária, esta, na sua atribuição/obrigação legal de zelar pela arrecadação dos tributos, tem o dever legal de exigir o crédito tributário acrescido da penalidade cabível prevista em lei.

No caso em tela, a aplicação da multa de 75%, prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação do art. 19 da Medida Provisória nº 303/2006, cumpre a determinação legal então vigente, tendo em vista que, por meio do Ato nº 57/2006 do Presidente da Mesa do Congresso Nacional, a citada Medida Provisória nº 303/2006 teve seu prazo de vigência encerrado em 27/10/2006. Em razão de o Congresso Nacional não ter editado, no prazo de 60 dias, decreto legislativo que disciplinasse as relações jurídicas decorrentes dessa Medida Provisória, os atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidos consoante art. 62, §§ 3º e 11, da Constituição da República de 1988. O auto de infração foi lavrado em 28/09/2006. Portanto, válida e eficaz a norma de suporte da penalidade aplicada.

E, quanto aos juros, a utilização da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – Selic, como parâmetro de juros moratórios, se deu por força do art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, c/c o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com todas essas considerações, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008.

  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

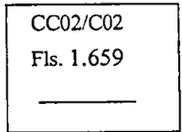
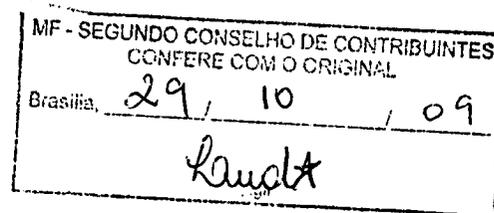
## Declaração de Voto

Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR

Ouso discordar do bem fundamentado voto da Ilma. Relatora, pelos fatos e fundamentos expostos a seguir.

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 da 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 Doutrina PGFN, manifestada no Parecer SERDC/PFN/RS nº 482/2007, que defende que o 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 é posterior 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, porque 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 sofrê-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. Entenderam a PGFN e o Fisco que o Judiciário teria então limitado o creditamento para os períodos anteriores à impetração, negando quanto aos períodos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE CCM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Rueda</i>

CC02/C02 Fls. 1.660
------------------------

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 Theotonio Negrão, citada inclusive na Nota/PRFN/4ª Região/Nº 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, Theotonio. 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*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Buda

CC02/C02  
Fls. 1.661

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 Impetrantes(sic), uma vez que: a) entendeu que o limite temporal abrangido pela ação é de cinco anos, e não de dez

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Kauê

*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 atuar as Impetrantes caso procedam de acordo com a sentença."*

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

Resta-nos, 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 104/2001, 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 à 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, porque 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10 / 09
<i>Rangel</i>

CC02/C02 Fls. 1.663
------------------------

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, norteando-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 freqüência, 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 ser entendidos 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Kaudt</i>

CC02/C02 Fls. 1.664
------------------------

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**



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10, 09
Laudt

CC02/C02 Fls. 1.665
------------------------

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 porque inexistente no ordenamento ligação que una o fim do processo à constatação da coisa julgada, porque 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 quaestio 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.*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 10 / 09
<i>Rueda</i>

*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.*

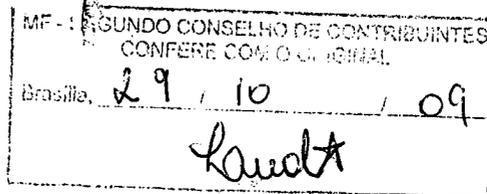
*1. Transita em julgado a decisão que permaneceu irrecorrida, pouco importando, para efeito da contagem do prazo, que tenha havido recurso sobre parte que não é objeto da ação rescisória, assim, no caso, sobre custas e honorários, interposto pela ora ré.*

*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 a 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 irrecurável – 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, porque o recurso da 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 29 / 10 / 09  
Kauê

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*”, porque 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 nº 7/70;

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 09 / 09
<i>Laudt</i>

*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:*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29, 10, 09
<i>Laudt</i>

*'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:

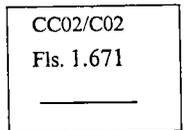
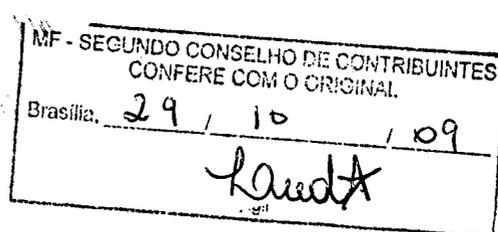
- a decisão judicial reconheceu o direito ao creditamento dos fatos geradores posteriores à impetração, tendo transitado em julgado, face à inexistência de recurso;
- caso o art. 170-A seja aplicado, como a decisão judicial já transitou em julgado quanto ao creditamento posterior à impetração, não houve 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 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***

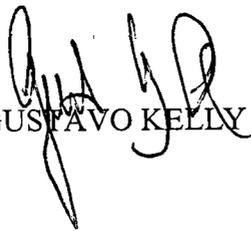


*Lei n. 10.637/2002, por ainda não estar vigente quando do pedido de compensação. EREsp 850.332-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, julgados em 28/5/2008.”*

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 inflição de multa, face à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008.

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR