



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 17/10/2003
VISTO

311

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

Retificado no DO de 28/10/04.

Recorrente : ELIANE AZULEJOS MINAS GERAIS S.A.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. TERMO DE DURAÇÃO DA AÇÃO FISCAL. FIXAÇÃO POR LEI. O termo *a quo* da ação fiscal é certificado pelo agente competente, enquanto que o termo de duração da mesma é estipulado por lei.

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO FORA DO ESTABELECIMENTO. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE. A lavratura do auto de infração deve ser realizada no local de apuração da falta, não necessariamente sendo o estabelecimento do contribuinte.

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em decadência se a lavratura do auto de infração ocorreu antes do término do prazo decadencial previsto em lei.

IPI. FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. O frete inclui-se na base de cálculo do tributo, por força de previsão legal.

CORREÇÃO MONETÁRIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não existe possibilidade matemático-contábil, sequer tributária, de transformação de valores relativos à correção monetária em créditos tributários.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ELIANE AZULEJOS MINAS GERAIS S.A.

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

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Eaal/cf/ja



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

Recorrente : ELIANE AZULEJOS MINAS GERAIS S.A.

RELATÓRIO

Por bem explicitar a matéria aqui tratada, adoto o Relatório de fls. 355/359.

"Em exame o Auto de Infração de fls. 01 a 48, lavrado contra a contribuinte acima qualificada, tendo em vista a inobservância do valor tributável (produto nacional), o não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo devido e a utilização de créditos indevidos.

Teriam sido infringidos os dispositivos legais citados às fls. 05, 06 e 07 do presente processo.

A exigência tomou o seguinte perfil (valores em reais):

IMPOSTO.....	475.245,59
JUROS DE MORA.....	209.297,46
MULTA PROPORCIONAL.....	356.434,29
MULTA S/ IPI C/ COBERT.....	54,27
TOTAL=====	1.041.031,61

O "TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO" encontra-se às fls. 63, tendo sido a autuada cientificada em 24.01.96.

Às fls. 65, 76 e 83 encontram-se termos de intimação, lavrados pelos autuantes com o fito de obter documentos julgados pertinentes à auditoria. As datas dos mencionados termos são, respectivamente: 23.02.96, 20.05.96 e 31.05.96.

Inserto às fls. 87 acha-se o TERMO DE CONSTATAÇÃO utilizado para a descrição de suposta irregularidade nas notas fiscais de saída. A autuada tomou ciência do termo em 27.12.96.

No intervalo de fls. 89 a 105 acham-se telas de sistemas on-line empregadas na pesquisa de elementos comprobatórios de interdependência entre a autuada e a empresa TRANSPORTES COCAL S.A. (CGC-83.254.797/0001-80).

A documentação que lastreia o lançamento foi trazida aos autos às fls. 106 a 285.

Insurgiu-se a autuada contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 289 a 300, que pode ser assim sintetizado:

3 4



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

PRELIMINARES

1 - (...) 'verifica-se no termo de início de fiscalização, lavrado em 24.01.96, que não foi estabelecido prazo máximo para a conclusão dos trabalhos, como determina o mencionado artigo 196, do CTN. Daí, fica transparente o descumprimento de dispositivo legal de observância obrigatória, isto é, que não pode ser relegado a critério da autoridade fiscal.

Referido procedimento conduz à nulidade do auto de infração, pois o dito termo de início de fiscalização se traduz numa garantia dos direitos do contribuinte, que não pode ficar ao arbítrio do agente fiscal, seja no tocante ao início propriamente dito, seja quanto ao término dos trabalhos, que, à toda evidência, não pode se prolongar indefinidamente no tempo, amordaçando e cerceando a atividade e os direitos da impugnante'.

2- (...) 'no presente caso, o auto de infração foi lavrado fora do estabelecimento da impugnante, tendo a autoridade autuante remetido a peça fiscal via correio, sem sequer colher a assinatura da impugnante, como demonstram os documentos nos autos.

'Assim, o indigitado auto de infração não tem qualquer eficácia administrativa, nem validade jurídica como lançamento perfeito e regular, nem como constituição eventual de crédito tributário (...)'.
3 - 'Ainda preliminarmente, argúi a impugnante a decadência do direito de lançar, referente aos fatos ocorridos em 1989, 1990 e 1991, conforme se verifica nas relações ou DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IPI-CTRC (...)'.
De fato, se o fato ocorreu naqueles anos e o Fisco tinha o prazo de cinco anos, a contar do exercício seguinte, para efetuar o lançamento, em obediência ao que estatui o art. 173, do Código Tributário Nacional, que disciplina a matéria.

Ora, as glosas em questão deram-se em 1997, com a lavratura do auto de infração e conseqüente lançamento, quando já expirado o prazo decadencial, como preceitua o inciso I, do citado art.173. Daí, inegável que os fatos anteriores ao exercício de 1992 foram atingidos pela decadência, o que deve ser declarado, eis que o direito de lançar pereceu.'

Ora, as glosas em questão deram-se em 1997, com a lavratura do auto de infração e conseqüente lançamento, quando já expirado o prazo decadencial, como preceitua o inciso I, do citado art.173. Daí, inegável que os fatos anteriores ao exercício de 1992 foram atingidos pela decadência, o que deve ser declarado, eis que o direito de lançar pereceu.'

Ora, as glosas em questão deram-se em 1997, com a lavratura do auto de infração e conseqüente lançamento, quando já expirado o prazo decadencial, como preceitua o inciso I, do citado art.173. Daí, inegável que os fatos anteriores ao exercício de 1992 foram atingidos pela decadência, o que deve ser declarado, eis que o direito de lançar pereceu.'

ERROS MATERIAIS

4 - 'No mérito propriamente dito da autuação, percebe-se claramente que a fiscalização procedida pelos agentes fiscais padece de erros materiais e formais (...). No cálculo efetuado pelos agentes fiscais encontra-se discrepância substancial que elevou, sobremaneira, o valor do tributo lançado'.

VALOR TRIBUTÁVEL-PRODUTO NACIONAL >



Processo nº : 13683.000121/97-40

Recurso nº : 106.062

Acórdão nº : 202-13.838

5 – *'Percebe-se, com toda clareza, que a base de cálculo do IPI é o valor da saída da mercadoria do estabelecimento industrial, sem que se possa agregar a ele qualquer outro valor, seja a que título for, porque é assim que determina a CF/88 e sua Lei Complementar, o CTN (...), não deixando margem para que o legislador ordinário possa estabelecer qualquer outra norma modificativa dos parâmetros traçados pelas Leis Maiores.*

(...)

Sendo assim, na questão ora impugnada não há como se entender que o frete deve compor a base de cálculo do IPI, pois se estaria violentando a Magna Carta e o CTN, fazendo-se valer uma lei ordinária, que lhe deve obediência, por ser de hierarquia inferior, não podendo contrariá-los.'

NÃO RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR

6 – *'Apesar de terem examinado, pelo tempo que desejaram, toda a documentação fiscal e os livros solicitados, somente conseguiram os agentes fiscais apontar, concretamente, duas notas fiscais com irregularidade aparente, a de nº 812, emitida em 03.12.93 e a de nº 744, emitida em 29.11.93. Com efeito, apenas com relação às ditas notas fiscais, se fosse o caso, o que não é (...), deveria haver uma explicação mais detalhada a respeito, para entender-se, de fato, o que efetivamente ocorreu.*

Apesar disso, parece que, tomando as duas únicas notas apontadas, resolveram glosar todas, sem ao menos indicar qualquer irregularidade, o que inclusive dificulta e cerceia a defesa do contribuinte, ferindo o art. 5º, inciso LV, da CF/88, que assegura aos acusados em geral, inclusive em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, que no caso estão sendo cerceados.

CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

7 – *'Ao dar saída no produto industrializado (fato gerador do tributo), a impugnante destaca, na nota fiscal, o valor do imposto, por fora, para ser cobrado do adquirente, transferindo-lhe o encargo financeiro do tributo em questão. À luz desse princípio, percebe-se que a impugnante apenas repassa o valor do imposto para os cofres públicos, isto é, serve de intermediária entre o adquirente da mercadoria ou produto industrializado, que é quem efetivamente paga o tributo, e o Poder Público.*

Colocados esses pressupostos legais e constitucionais, resta claro que a impugnante deve recolher exatamente aquilo que cobrou do adquirente da mercadoria, repassando ao Poder Público o valor incidente na operação, após a compensação do imposto pago nas etapas anteriores, em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, se o valor destacado na nota fiscal, e cobrado do adquirente da mercadoria, foi de 100, não pode a impugnante ser obrigada a



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

recolher 100 + y, pois estaria ferindo o aludido princípio da não-cumulatividade do imposto (...)'.

Os documentos que acompanham a impugnação estão às fls. 302 a 337.

Nos anexos 001, 002, 003 e 004 encontram-se os CTRC utilizados na tributação por interdependência."

Em síntese, são três as infrações identificadas pelo agente autuante: inobservância do valor tributável, falta de recolhimento ou recolhimento a menor e utilização de créditos básicos indevidos.

A decisão emanada da DRJ Juiz em Fora/MG mantém parcialmente o auto de infração, rejeitando as preliminares alegadas pela contribuinte e, no mérito:

- sustenta a possibilidade legal de inclusão do frete na base de cálculo do tributo, razão pela qual teria sido inobservado o real valor tributável, face à minoração da base de cálculo;

- considera indevida a transformação de correção monetária em crédito do IPI;

e

- reconhece as alegações da contribuinte quanto à ilegitimidade procedimental que apurou supostos recolhimentos à menor, bem como quanto à ocorrência de erros aritméticos que teriam ensejado recolhimentos à menor.

Restou a mesma assim ementada:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

CRÉDITOS

CRÉDITOS BÁSICOS – A transformação da correção monetária ocorrida entre o fato gerador e o vencimento do tributo em crédito básico não encontra respaldo na legislação do IPI.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

CÁLCULO DO IMPOSTO – O artigo 15 da Lei nº 7.798/89, que modificou o disposto no artigo 14 da Lei nº 4.502/64, prevê que comporá a base de cálculo do IPI o valor do frete realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

CÁLCULO DO IMPOSTO – As infrações identificadas nos campos descritivos das notas fiscais obrigam a que estas estejam listadas no Auto de Infração e que as irregularidades observadas estejam descritas pormenorizadamente, sob pena de não prosperar a pretendida legitimidade da infração apontada, por força do disposto no artigo 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

316
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13683.000121/97-40

Recurso nº : 106.062

Acórdão nº : 202-13.838

Lançamento procedente em parte”.

Tal decisão ensejou o recurso voluntário que ora se julga.

É o relatório.



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Tempestivo é o presente Recurso, e por preencher os requisitos formais de admissibilidade, do mesmo o conheço. Outrossim, verifico que, tecnicamente, o Recurso Voluntário ora apreciado é tecnicamente uma reprise da impugnação antes apresentada, não trazendo novel alegação jurídica alguma, preliminar ou meritória.

São três as preliminares aqui argüidas: a nulidade do auto de infração por desobediência à obrigatoriedade do CTN de determinação expressa do prazo de início da ação fiscal, a lavratura do auto de infração fora do estabelecimento fiscalizado e, por fim, e decadência do direito de o FISCO efetuar o lançamento. Vejamos:

Prevê o CTN em seu artigo 196 que:

"A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas."

Não há controvérsia doutrinária ou jurisprudencial, aliás, sequer há discussão acerca da interpretação do dispositivo acima transcrito, no sentido de que cabe à autoridade administrativa competente agir com a formalidade necessária na ocasião de lavratura do auto de forma a determinar inequivocamente o *dies a quo* do procedimento fiscal, cabendo à legislação aplicável fixar o *dies ad quem* do mesmo, ou seja, o auto deve ter termo inicial definido caso a caso, pelo agente, e prazo máximo para conclusão fixado em lei.

E não podia deixar diferente, pois sendo o ato administrativo e especificamente o Processo Administrativo Fiscal um ato, conjunto de atos ou procedimento estritamente vinculado, não poderia ser deixado à incumbência e discricionariedade do Agente Administrativo a fixação de prazos e procedimentos.

Logo, as alegações da Recorrente no sentido de que não teria o termo de início de ação fiscal lavrado em 24.01.96 fixado prazo máximo de conclusão são totalmente descabidas de fundamentação legal, vez que o referido prazo máximo está expressamente previsto no artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, equivalente a sessenta dias, prorrogáveis, sucessivamente, pela simples demonstração inequívoca da continuidade dos trabalhos, e não através de despacho prorrogador.

E foi assim que ocorreu, como se depreende dos diversos termos constantes do referido auto de infração, não havendo, portanto, que se falar em inobservância a dispositivo algum que seja.

E, quanto à preliminar de lavratura do auto de infração fora do estabelecimento da Recorrente, não cabe melhor sorte ao mesmo. ,



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 prevê expressamente que *"O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local de verificação da falta."* Entretanto, não trata em absoluto o dispositivo tratado de associar de forma inafastável o "local de verificação da falta" ao estabelecimento fiscalizado, vez que é mais do que notório que as diversas diligências necessárias podem vir a ser realizadas em locais distintos.

O que deseja o dispositivo tratado é individualizar de forma incontroversa o local autuado, identificando-o de forma a que posteriormente não ocorra eventual cerceamento de defesa ou outro incidente processual. Outrossim, vale ressaltar que por vezes a integralidade das diligências fiscais é realizada não no domicílio do fiscalizado, mas junto a seu contador, em local diverso, o que não traz o condão da nulidade, muito ao contrário.

Logo, também não há que se falar em nulidade do auto por este prisma.

A última preliminar alegada pela Recorrente pertine à decadência de o FISCO lançar créditos referentes a fatos geradores ocorridos em 1989, 1990 e 1991. Entretanto, verifico que, das competências englobadas no auto de infração aqui tratado, a mais antiga reporta-se a 01/92. Assim, sendo o *dies a quo* do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja, 01.01.93, o prazo decadencial de cinco anos esgotou-se em 01.01.98 – após a lavratura do auto de infração, que se deu em 04.04.97.

Por tal, tem-se que àquela época não mais corria o prazo decadencial, que encerrou-se com a lavratura do auto, iniciando-se, entretanto, o prazo prescricional, que também, por óbvio, não se esgotou.

As alegações da Contribuinte baseiam-se no fato de que o auto de infração aqui tratado decorre, entre outros, da utilização de valores de correção monetária utilizados como créditos de IPI, relativos a fatos geradores que, de fato, ocorreram em 1989, 1990 e 1991. Mas, como não está se discutindo aqui o lançamento de tais valores, mas sim sua destinação – questão meritória a ser apreciada no momento oportuno –, não há que se falar em decadência.

Ultrapassadas as preliminares argüidas, passa-se a apreciar o mérito. Alega a Contribuinte não estar o frete incluído na base de cálculo do tributo, face à não previsão constitucional e do CTN sobre o tema, e também alega inexistir crédito básico indevido, pois tem a mesma que recolher, em virtude do princípio da não-cumulatividade, apenas o que cobrou do adquirente da mercadoria, não mais.

Quanto à inclusão do valor do frete na base de cálculo do imposto, prevê a Lei nº 4.502/77, com as modificações trazidas pela Lei nº 7.798/89, em seu artigo 14, § 1º, que:

"Art. 14 – Salvo disposição especial, constitui valor tributável:

(...)

II – quanto aos valores nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

§ 1º - O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário."

O referido parágrafo refere-se ao transporte realizado por empresa interdependente daquela que realiza o fato gerador do tributo, o que ocorre no caso em tela, vez que a empresa Transportes Cocal S/A é, de fato, empresa coligada da Autuada – conforme a própria afirma à fl. 73.

Ainda que seja pessoa jurídica diversa da autuada – o que não se discute –, não obstante a expressa afirmação da mesma, perante as disposições legais aplicáveis não só ao IPI mas ao Direito Empresarial em geral, a empresa transportadora citada é, de fato e de direito, empresa coligada da mesma.

Outrossim, transcreve a Recorrente jurisprudência emanada do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª. Região que, ao invés de sustentar sua tese, corrobora o aqui disposto, vez que exclui o frete da base de cálculo do IPI expressamente nas operações realizadas sob a égide da Cláusula CIF – Cost, Insurance and Freight –, custo, seguro e frete, na qual o vendedor/remetente assume o encargo das despesas com o frete e o seguro, não os repassando ao comprador, o que não ocorre aqui. Ei-la:

"Tributário. Base de Cálculo do IPI. I – Não se reconhece o cancelamento do débito com fundamento na Lei nº 7.450/85 e no Decreto-lei nº 2.303/86, em razão de o valor apurado ser superior à dispensa emanada daqueles dispositivos legais. II – O frete, que se constitui despesas de transporte, não integra a base de cálculo do IPI incidente sobre a mercadoria cujo fato gerador é a saída do produto do estabelecimento industrial, porque não se apresenta como componente da operação de que decorre o fato gerador do imposto, momento quando a saída se dá com a cláusula CIF. III – Exegese do art. 63, § 1º, II, c/c 29, II, do Decreto nº 87.981/82. IV – Apelação provida. Embargos procedentes." (Ac. un. da 2ª. Turma do TRF da 5ª. Região, Rel. Juiz Araken Mariz, publicado no DJU de 31.01.92). (grifos do original)

Assim, o que visa o legislador ao incluir o frete na base de cálculo do tributo é evitar que determinada parcela da operação não seja tributada, mesmo incluída no ciclo produtivo. Tanto o é que limita sua incidência (do frete) na base de cálculo do tributo àquelas operações em que o mesmo seja repassado ao destinatário, como expressamente prevê a parte final do § 1º do artigo 14 da Lei nº 4.502/77, "(...) *cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário: (...)*".

Outrossim, incorre ofensa a preceito do CTN ou da própria Constituição, vez que o frete, sendo parcela inclusa no valor do bem saído do estabelecimento contribuinte, arcado pelo destinatário, será parte do "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria" (artigo 47, III, do CTN). Logo, está consonante com o texto hierarquicamente superior.



Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

Por tal, não merece reparo o auto de infração também neste aspecto, merecendo ser mantido como está.

Por fim, o último argumento levantado pela Recorrente pertine a suposto aproveitamento de crédito básico indevido, decorrente do valor da correção monetária paga entre o dia da ocorrência do fato gerador/conversão para BTNF e o do efetivo pagamento do imposto.

A correção monetária é fator que não constitui nova parcela de tributo, mas sim indexação que, aplicada às grandezas matemáticas – estas sim atreladas a um elemento de natureza tributária, no caso, o valor do tributo a pagar -, atualizam seu montante. Logo, não há que se falar em majoração de base de cálculo, cobrança a maior ou similar.

Assim, não há como criar-se um crédito tributário da diferença monetária apurada pela aplicação do índice de correção cabível ao se apurar o montante a ser pago, após realizada a aplicação do princípio da não-cumulatividade com a subtração do valor do tributo incidente nas operações anteriores com o total pago na operação posterior.

Transcrevo e adapto a simples mas elucidadora operação exposta à fl. 368, que sinteticamente explica a questão em tela:

- vendas:

$(\text{base de cálculo}) \times \text{alíquota} = \text{débito lançado na nota fiscal de venda (A)}$

- compras:

$(\text{base de cálculo}) \times \text{alíquota} = \text{crédito lançado na nota fiscal de compra (B)}$

- crédito tributário a recolher: $|(A) - (B)| = C$

- crédito tributário corrigido no vencimento: $C \times (\text{índice de correção}) = D$

Logo, o valor que a Recorrente creditou em seu favor, e que efetivamente utilizou para reduzir o valor do IPI a pagar em operações posteriores, consiste na grandeza monetária D subtraída da grandeza C, como se estivessemos tratando de créditos tributários.

Mas, tal tese é absurda e desprovida de legitimação legal. O lapso temporal entre a apuração do valor do imposto a pagar e o efetivo pagamento, que, em tempos de inflação galopante, necessitava de indexações constantes, não enseja o direito a crédito.

No caso, somente se admitiria o creditamento do valor equivalente à correção monetária paga se, à época do “encontro de contas” de créditos e débitos, efetuasse a Fazenda a indexação do valor do débito lançado na nota fiscal de venda e subtraíssemos este valor do valor histórico do valor da nota fiscal de compra. Aí sim, estaríamos diante de um absurdo matemático-contábil que ensejaria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

321
2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13683.000121/97-40
Recurso nº : 106.062
Acórdão nº : 202-13.838

Mas não no caso tratado, em que se vislumbra, na realidade, uma dupla e descabida aplicação do princípio da não-cumulatividade. Por tal, também neste aspecto deve ser mantido o auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002.


GUSTAVO KELLY ALENCAR 