MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º C C	PUBLICADO NO D. O. U. De 06 / 08 / 1997 Rubrica

Processo : 13889.000111/94-82

Sessão : 21 de setembro de 1995
Acórdão : 202-08.102
Recurso : 98.093
Recorrente : INDÚSTRIAS MULLER DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas-SP

IPI - COMPENSAÇÃO: 1) Tributos recolhidos a maior: anteriormente a 01.01.92 e compensados pelo contribuinte "sponte sua" mediante crédito, acrescido da TRD, antes da vigência da Lei nº 8.383/91 e sem a cobertura desta. 2) Créditos como incentivo a exportação: escriturados em abril de 1990 e, após a vigência da Lei nº 8.402/92, que restabeleceu os incentivos com cárater retroativo, ditos créditos foram estornados e reaproveitados com valores atualizados. Trata-se de créditos financeiros não regidos pela lei tributária (no caso, a Lei nº 8.383/91). **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIAS MULLER DE BEBIDAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Daniel Corrêa Homem de Carvalho que dava provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela recorrente, o seu patrono Dr. Paulo Cesar Antunes Macera. Pela Fazenda, falou a Dra. Marlúcia Coelho M.M. Corrêa, Procuradora-Representante da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1995

Helvio Escovedo Barcellos
Presidente

Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elio Rothe, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, José de Almeida Coelho,Tarásio Campelo Borges e José Cabral Garofano.

itm/ja-cf/rs

Processo : 13889.000111/94-82
Acórdão : 202-08.102

Recurso : 98.093
Recorrente : INDÚSTRIAS MULLER DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Na "descrição dos fatos", diz o seu autor que o estabelecimento industrial acima identificado recolheu a menor o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em virtude de ter se utilizado de créditos "a maior"do que o permitido pela legislação de regência, conforme é detalhado a seguir e em demonstrativos anexos.

1. Creditou-se na 2a. quinzena de novembro de 1991 do valor indicado, a título de compensação de valores pagos indevidamente, relativos ao IPI apurado nas quinzenas dos meses de dezembro de 1990 a março de 1991, quando o correto seria um valor menor (também indicado), já que a contribuinte atualizou os valores pagos a maior, a partir da data do recolhimento até a data do crédito, pelo índice de variação da TRD, o que não é permitido pela legislação do IPI, contrariando, inclusive, o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de1991, e os dispositivos da Instrução Normativa DpRF nº 67, de 26 de maio de 1992. A diferença entre o valor creditado (indicado) e o valor permitido pela legislação (indicado) corresponde à insuficiência de recolhimento do IPI, na data do crédito correspondente (2a. quinzena de novembro de 1991) e está sendo exigido, neste ato, com os acréscimos legais pertinentes.

2. Creditou-se na 2a. quinzena de março de 1992, no valor indicado, a título de créditos extemporâneos, relativos a insumos utilizados no processo industrial, entrados no estabelecimento nos meses de dezembro de 1990 a novembro de 1991, quando o correto, pelo seu valor original, seria o indicado (menor do que o utilizado), já que a contribuinte atualizou o valor dos créditos pela variação dos índices da TRD + UFIR , o que não é permitido pela legislação de regência. Ainda mais: os créditos correspondem a insumos aplicados em produtos exportados, e estavam devidamente escriturados na época própria e a contribuinte os estornou retornando-os, posteriormente, com correção monetária, alegando o advento da Lei nº 8.402, de 08.01.92, que restabeleceu o incentivo fiscal à exportação. No entanto, tal lei não autorizou a correção monentária de créditos do IPI. A diferença entre o valor creditado e o valor permitido (ambos indicados) corresponde à insuficiência de recolhimento do IPI na data do crédito (2a. quinzena de março de 1992), que ora está sendo exigido, com os acréscimos legais pertinentes.

O crédito tributário assim apurado tem sua exigência formalizada no Auto de Infração de fls. 01/04, onde são discriminados os valores componentes, com a fundamentação legal e intimação para pagamento ou impugnação, o prazo da lei.

O auto de infração é instruído com demonstrativos em que se acham detalhados os valores do crédito tributário.

Em tempestiva impugnação, defende-se a autuada em exaustivo arrazoado, cuja substância tentaremos relatar.

Depois de descrever os fatos, diz que o auditor fiscal, ao glosar os valores mencionados, desconsiderou, por completo, o disposto no art. 9° da Lei n° 8.177/91, que determina a incidência da TRD no recolhimento dos tributos federais, assim como a determinação contida no § 3° do art. 66 da Lei n° 8.383/91, que prevê a atualização monetária pela UFIR das quantias indevidamente recolhidas que serão objeto de compensação. No entanto, assim não procedeu quando da realização do cálculo relativo à imposição dos acréscimos legais aqui exigidos, na medida em que computou a incidência da UFIR para a atualização monetária do suposto débito em questão.

Diz que se trata de enriquecimento ilícito do Estado, o que invalida o auto de infração.

A partir daí, invoca a preliminar de descabimento da imposição de penalidades, por violação do disposto no art. 142 do CTN, que só prevê a aplicação de penalidade na hipótese de descumprimento de uma obrigação tributária, o que, no caso, entende não ter ocorrido, visto que o seu procedimento está de acordo com o disposto no art. 66 e § 3° da Lei n° 8.383, de 1991.

Tece considerações doutrinárias nesse sentido, de descumprimento "de uma obrigação fiscal inexistente", no seu entender.

Quanto ao mérito, diz que a importância exigida pelo auditor fiscal corresponde a atualização monetária dos créditos extemporâneos relativos a insumos utilizados no processo de industrialização de produtos exportados e representam incentivos fiscais, restabelecidos pela Lei n° 8.402, de 09 de janeiro de 1992.

Diz que, muito embora os créditos de IPI utilizados tenham sido apurados nos meses de dezembro de 1990 a novembro de 1991 (e creditados na 2a. quinzena de março de 1992), tem a impugnante o direito ao reaproveitamento desses créditos tal como procedido, em face do disposto no art. 2° da Lei n° 8.402/92, que estabeleceu a retroatividade benéfica da norma tributária, atingindo os fatos geradores ocorridos a partir de 5 de outubro de 1990.

Assim, além do direito da impugnante de reaproveitar créditos extemporâneos de IPI, também tem direito de reaver, mediante a compensação tributária, as quantias indevidamente recolhidas a título de IPI.

Invoca, nesse passo, o art. 165 do CTN, sobre a restituição do pagamento indevido de imposto e compara-o com o presente caso, que diz retratar hipótese de contribuinte que efetuou recolhimento a maior do que o devido e a hipótese de reaproveitamento de créditos extemporâneos.

Assim, diz que, verificado o seu direito de reaver os créditos de IPI, a contribuinte optou por exercer esse direito de forma mais célere, através do instituto da compensação tributária, prevista no art. 170 do CTN, que transcreve (fls. 20 da impugnação).

No caso de tributos federais, o diploma legal, que disciplina a compensação dos créditos tributários, é a Lei nº 8.383, cujo art. 66 transcreve, para os casos de pagamentos indevidos.

Daí, entende que, tendo pago indevidamente o tributo, tem direito à correção de que trata o § 3º desse artigo.

E diz que esse mesmo raciocínio se aplica à hipótese de reaproveitamento de créditos extemporâneos de IPI, relativos a incentivos fiscais de exportação.

E justifica tal entendimento, "em face do nosso regime inflacionário".

Diz que o auditor fiscal, ao não reconhecer o seu direito, violou o citado art. 66, § 3º da Lei nº 8.383/91.

Daí por diante, longas considerações em torno do instituto da correção monetária e de sua aplicação, com invocação da doutrina e de farta jurisprudência, que transcreve.

No que diz respeito ao índice aplicável no seu caso, invoca o direito de utilização da TRD, enquanto índice de atualização monetária em 1991, como única forma de a impugnante ter assegurado o seu direito de recuperação integral dos créditos tributários decorrentes de pagamento a maior, bem como de reaproveitamento de créditos extemporâneos de exportação - invocando, nesse passo, o art. 9º da Lei nº 8.177/91, que transcreve.

Sobre esse tema, igualmente longas considerações, com invocação doutrinária e jurisprudencial.

Por fim, defende o direito a utilização da UFIR, a partir do ano de 1992, declarando, antes, que o direito ao reaproveitamento dos créditos extemporâneos relativamente aos produtos exportados está previsto nos artigos 1° e 2° da Lei n° 8.402/92, o que implica assegurar a atualização dos mesmos pelo índice que mediu a inflação no ano de 1991, qual seja, a TRD, mas, considerando que, à época da reutilização desses créditos, 2a. quinzena de março de 1992, o índice federal de indexação passou a ser a UFIR, conforme o disposto no art. 1° da Lei n° 8.383/91, este, sem dúvida, será o índice, aliás, contestado pelo auditor fiscal, sem fundamento legal.

Concluindo a impugnação, diz que a autuação é nula de pleno direito, uma vez que não existe qualquer infração à legislação tributária e, quanto ao mérito, é inválida, porque: a) o direito a reutilização dos créditos extemporâneos, relativo aos insumos exportados, está assegurado no art. 1° da Lei n° 8.402/92; b) o direito à recuperação está assegurado no art. 165 do CTN, porque são créditos pagos a maior; c) a legislação tributária assegura a recuperação integral dos créditos pagos a maior, de acordo com o art. 66, § 3°, da Lei n° 8.383/91; d) a utilização da TRD no ano de 1991 não pode ser desconsiderada, enquanto índice de atualização monetária, uma vez que este foi o índice legal de indexação no período, assim como foi a UFIR o índice vigente no ano de 1992.

Pede a nulidade do feito, ou o direito de proceder a compensação tributária, conforme até aqui invocado na impugnação.

Segue-se a decisão recorrida, a qual, depois de um breve relatório dos fatos e da impugnação, até aqui descritos, em substância, passa a decidir, em longo arrazoado, que resumimos.

Inicialmente, declara que a matéria concernente à compensação de créditos do sujeito passivo decorrentes do recolhimento do pagamento indevido ou a maior, de tributos e contribuições (arts. 66 e 80 a 85, todos da Lei n° 8.383/91 e Instrução Normativa DpRF n° 67, de 26.05.92), não tem aplicação ao caso sob exame.

Assim, não procede a invocação da impugnante nesse sentido.

Invoca também o Parecer PGFN/CRJN n° 638/93, do qual transcreve o trecho em que o mesmo destaca que a entidade do poder fiscal "tem sempre total liberdade para determinar, de conformidade com os critérios ditados pela oportunidade e conveniência da política fiscal, o modo como os créditos do sujeito passivo poderão ou não ser compensados com créditos

fiscais." Isso, para concluir, nesse aspecto, que não estando a pretensão do sujeito passivo (no caso, a atualização monetária) expressamente prevista na lei, não há como acolher dita pretensão.

Destaca a impossibilidade de serem estendidos ao âmbito administrativo "os efeitos de decisões judiciais dissonantes do entendimento firmado pela administração tributária."E também nesse sentido, invoca pronunciamentos vários, além de atos e decisões administrativas.

Acrescenta que os valores que a autuada reputou como líquidos e certos e creditou em seu livro de apuração para abater do montante do imposto devido não ingressaram nos cofres públicos, "já que o Estado não aplica recursos do IPI no mercado financeiro, distribuindo-os, em seus valores originais, tão logo os arrecada, de conformidade com a legislação de regência."

Invoca, por outro lado, que, acerca da exação objeto da lide, o IPI, "ocorre o fenômeno da repercussão ou translação", isso para lembrar que, por certo, o valor que a impugnante declara ter recolhido indevidamente transladou para terceiros. E dele se recuperou imediatamente, antes mesmo do seu recolhimento.

São tecidas considerações doutrinárias acerca do aludido fenômeno característico do IPI e dos impostos ditos indiretos.

Cuida, por outro lado, da disciplina que, por isso mesmo, a lei empresta aos casos de "repetição de tributos transferíveis", como tal previsto no art. 166 do CTN, para cuja restituição são previstas as condições ali expressas.

Também, invoca o Acórdão desta Câmara nº 202-06.162, no qual foi julgada a matéria sobre alegadas perdas decorrentes de imposto pago em prazo menor do que o previsto, tendo a contribuinte, "exponte sua", se ressarcido e ainda com atualização monetária. Transcrição integral do voto constante do referido acórdão.

Assim, dentro do princípio, que entende aplicável à hipótese, de que a legislação invocada pela impugnante não se aplica à hipótese e de que também não há previsão legal para a pretensão, indefere a impugnação e mantém integralmente a exigência.

A recorrente apela, tempestivamente, para este Conselho, ainda em exaustivo arrazoado, no qual são substancialmente reiterados os argumentos da impugnação e outros que sintetizamos (fls. 73 a 109).

Depois de invocar a decisão recorrida, começa por afirmar que "os valores indevidamente recolhidos pela recorrente apurados nas quinzenas de dezembro de 1990 a março de 1991, a título de TRD, incidente sobre o montante apurado de IPI, correspondem a um crédito tributário que tem direito a recorrente, perante a União Federal"; da mesma forma, "a importância

exigida pela decisão monocrática, correspondente a atualização dos créditos extemporâneos relativos a insumos utilizados na industrialização de produtos exportados "representam incentivos fiscais a que tem direito a recorrente e que foram restabelecidos pela Lei nº 8.402, de 09.01.91.

Reitera a preliminar de nulidade apresentada na impugnação, declarando que a decisão recorrida deixou de apreciá-la. Diz respeito, dita preliminar, à alegação de não haver descumprido qualquer preceito legal, o que constitui condição para a imposição de penalidade, conforme previsto no art. 142 do CTN. E, como não houve descumprimento de preceito legal, a decisão é nula, no seu entender.

Entende, também, caber a nulidade da decisão pela falta de fundamentação legal, ou seja, por não ter apreciado toda a argumentação apresentada na impugnação. Invoca, no particular, a regra do art. 31 do Decreto nº 70.235/72, que cuida do Processo Administrativo Fiscal.

Nesse particular, longas considerações doutrinárias são invocadas e transcitas.

Quanto ao mérito, discorre primeiro sobre a "natureza fiscal"do crédito a que se julga com direito.

Diz que o crédito tributário relativo ao IPI recolhido à época pela recorrente era composto pelo valor devido sobre operações com produtos industrializados, acrescidos da TRD, constituindo um único montante tributário, ou seja: "valor de imposto sobre a operação mais TRD, igual a crédito de IPI."

Assim, diz que, não havendo possibilidade de dissociar o crédito relativo ao IPI e o crédito relativo a TRD, ambos passam a ser "tributo". "Correção monetária de tributo é tributo".

Se, à época da realização do fato gerador do IPI, a legislação tributária determinava que o recolhimento do correspondente crédito fosse acrescido de TRD, a natureza jurídica desta última é a de "crédito de IPI".

Com esse raciocínio, conclui que não poderia a autoridade julgadora descaracterizar a natureza de crédito tributário de IPI correspondente aos valores recolhidos a título de TRD, apurados no período de dezembro de 1990 a abril de 1991. Logo, o seu direito de obter restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de crédito de IPI (parcelas pagas a título de TRD) não poderia sofrer qualquer limitação, uma vez que a legislação assegura a integral recuperação do indébito tributário."

Passa, a partir dessa consideração, a discorrer sobre o direito à atualização monetária na recuperação integral dos créditos de IPI, face à previsão legal expressa nos artigos

66, § 3° ; 80; 81, inciso III e 85 da Lei n° 8.383/91, considerações essas já desenvolvidas na impugnação, conforme relatamos, em síntese.

Conclui, nesse particular, que a regra do art. 166 do CTN não é aplicável ao caso, "uma vez que a recorrente arcou com os encargos financeiros relativos aos créditos de IPI, correspondentes aos recolhimentos efetuados a título de TRD e aos créditos oriundos da exportação incentivada."

Invoca o art. 170 do CTN, que admite poder a lei autorizar a compensação de créditos tributários, conluindo que essa lei é a Lei n° 8.383, de 1991, cujos artigos já invocados transcreve na íntegra.

Longas considerações sobre o direito à correção monetária, face ao regime inflacionário, conforme já argumentado na impugnação, especialmente nos casos de repetição do indébito. Nesse caso, são invocados os depósitos judiciais dessa forma devolvidos, para o qual invoca a aplicação da interpretação analógica, prevista no art. 108, I, do CTN.

Discorre sobre o direito a utilização da TRD enquanto índice de atualização monetária no ano de 1991 e, em seguida, sobre o direito a utilização da UFIR, a partir do ano de 1992, conforme já o fizera na impugnação.

Resume o pedido final, requerendo, preliminarmente, seja declarada a nulidade da decisão recorrida, por não haver apreciado a invocação do não descumprimento da legislação tributária, como prevê, no seu entender, o art. 142 do CTN.

Mas, se assim não for entendido, requer o direito de proceder à compensação dos créditos de IPI, nos casos já analisados, ou seja, recolhimento a maior do imposto e incentivos fiscais à exportação; ou, ainda, o direito de proceder às compensações em questão, atualizadas, com base na interpretação anlógica prevista no art. 108, I, do CTN.

É o relatório.

Processo : 13889.000111/94-82
Acórdão : 202-08.102

VOTO DO CONSELHEIRO - RELATOR OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA

No que diz respeito à preliminar de nulidade, invocada pela recorrente, alega esta que não houve descumprimento da lei, que seria a condição essencial para aplicação da penalidade, a que se refere a parte final do art. 142 do CTN, ao disciplinar o lançamento.

Ora, ocorre que o descumprimento da lei, por parte da recorrente, se acha implícito na própria decisão recorrida, no julgamento do mérito da questão, ao considerar irregular o lançamento efetuado pela recorrente, como de fato o considerou. Então, a penalidade imposta à recorrente, na elaboração do lançamento de ofício pela autoridade administrativa, decorre precisamente da irregularidade praticada pela recorrente.

Pela rejeição da preliminar.

No mérito.

Conforme a descrição dos fatos, constantes da denúncia e do presente relatório, trata-se de glosa referente a créditos escriturados pela recorrente, em período posterior, na parte em que o valor de ditos créditos foi compensado pela recorrente.

No primeiro caso, o crédito em questão se refere a valores pagos indevidamente, relativos ao IPI apurado nas quinzenas dos meses de dezembro de 1990 a abril de 1991 e que foram aproveitados, a título de crédito, na 2a. quinzena de novembro de 1991, mas em valores atualizados, a partir do recolhimento dado como indevido até a data do registro do crédito, pelo índice de variação da TRD.

No segundo caso, a recorrente creditou-se na 2a. quinzena de março de 1992, a título de "créditos extemporâneos", relativos ao IPI incidente sobre insumos adquiridos para emprego no processo industrial, entrados no estabelecimento nos meses de novembro de 1990 a dezembro de 1991 (insumos aplicados em produtos exportados), mas creditados em valores atualizados pela variação dos índices da TRD + UFIR.

Em nenhum dos casos se discute quanto ao valor original dos referidos créditos, tampouco quanto ao direito de a recorrente aproveitá-los no momento em que o fez. Discute-se, repita-se, o seu aproveitamento em valores compensados pela forma descrita na denúncia fiscal e acima relatada.

Vejamos o primeiro caso.

Ora, ao tempo em que a recorrente se aproveitou dos valores indevidamente recolhidos, isso na 2a. quinzena de novembro de 1991, e relativos a valores recolhidos nos meses de dezembro de 1990 a abril de 1991 - no momento em que dessa forma procedeu, o fez "sponte sua", sem qualquer previsão legal, até porque a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 - tantas vezes invocada pela recorrente - só teve vigência a partir de 31.12.91, data de sua publicação.

E essa lei, como é óbvio, passou a disciplinar os eventos futuros.

É certo que a citada lei, pelo seu art. 85, convalida os procedimentos de compensação realizados antes de sua vigência, mas não pela forma como fez a recorrente, ou seja, compensação mediante aplicação da TRD. Esse artigo 85, no entender do relator, convalidou, tão-somente, as compensações pura e simples, pelos mesmos valores pagos indevidamente, a título de tributos.

O direito à compensação, mas já então com base na UFIR, está disciplinado no art. 66 da referida lei e alcança, tão-somente, os valores recolhidos a partir da vigência do citado diploma.

Outro não é o entendimento expresso na Instrução Normativa DpRF nº 67, de 26 de maio de 1992, a qual declara, no seu art. 3º, "*verbis*":

> " Art. 3º. Dependerá de solicitação à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte, cabendo à projeção local do Sistema de Arrecadação analisar a procedência do pedido e realizar os procedimentos necessários, quando a compensação referir-se aos seguintes casos:
>
> .....
>
> I - se o vencimento do débito objeto da compensação ocorrer antes de 1º de janeiro de 1992."

O parágrafo único desse artigo disciplina o procedimento a ser adotado pelo requerente interessado.

E o art. 5º e seu inciso II indicam o cálculo da compensação para esses débitos, quando o valor originário será convertido em UFIR, pelo valor desta em janeiro de 1992.

Finalmente, quanto à reiterada invocação da contribuinte do disposto no art. 170 do CTN como se fora uma norma definitiva autorizando a compensação, diga-se que se trata de uma norma geral, de caráter programático, a qual, como nela expresso, autoriza a edição de lei nesse sentido ("A lei poderá autorizar...") . "De lege ferenda". E essa lei não é outra senão a Lei nº 8.383/91, de que estamos tratando, mas que, como se vê, não acoberta o procedimento, tampouco a pretensão da recorrente.

No segundo caso, os créditos escriturados e utilizados pela recorrente se referem ao IPI incidente sobre insumos entrados no estabelecimento nos meses de dezembro de 1990 a novembro de 1991 e, conforme denúncia fiscal, foram escriturados à época pela recorrente. Com o advento da Lei nº 8.402, de 08.01.92, que restabeleceu o incentivo em questão, a recorrente estornou ditos créditos antes escriturados e novamente se creditou do seu valor, na 2a. quinzena de março de 1992, mas, ainda aí, atualizando dito valor, em parte pela TRD (até 31.12.91) e, após essa data, pela UFIR.

Ora, preliminarmente, a lei em questão, como bem afirma a denúncia fiscal, não autorizou tal atualização, o que, por si só, seria suficiente para acolher a referida denúncia.

Acresce, como se sabe, que os créditos como incentivos à exportação foram considerados, inclusive pelo Ministro da Fazenda, ao aprovar Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como créditos de natureza financeira, não regido pelas regras da legislação tributária.

Enfim, tais créditos não têm a natureza de tributo, razão porque não se lhes aplicam os dispositivos da Lei nº 8.383/91 (art. 66 e 80 a 85), que cuidam da compensação, por via de ressarcimento, dos tributos indevidamente pagos ou recolhidos a maior.

Em face dessas considerações, voto pelo não provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 1995

OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA