



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.010955/2007-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.541 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente LONDRINA BEBIDAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Mera Solução de Consulta não possui o condão de trazer para o pólo passivo da relação jurídico-tributária terceiro não-contribuinte do tributo lançado, mormente não tendo sido esse terceiro o consulente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. IPI. FABRICANTE DE BEBIDAS. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS.

O estabelecimento industrial (*in casu*, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN). O "contribuinte de fato" (*in casu*, distribuidora de bebida) não integra a relação jurídica tributária pertinente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IPI. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. LANÇAMENTO.

Salvo se houver expressa determinação judicial, é incabível auto de infração de IPI contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato

Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad, que davam provimento para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em razão da infração capitulada como recolhimento a menor do IPI por utilização indevida de crédito tributário (fls. 07 a 19)

Por bem redigir os fatos, adoto o relatório de fls. 2429 e seguintes que embasou a decisão ora recorrida.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de fls.07/12 e Demonstrativos de fls.13/19, lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor do principal de R\$1.321.154,01 acrescido de juros de mora e da multa de ofício, totalizando o crédito tributário no valor de R\$3.220.258,69.

Consta na descrição dos fatos de fls.09/12 que foram apuradas as seguintes infrações: 001 – Créditos indevidos – Bebidas e Cigarros demais casos.

O estabelecimento industrial recolheu a menor o IPI por se utilizar de crédito indevido no valor de R\$291.405,42 no 2º decêndio de junho/2003, a título de “Estorno Ref. a 50% s/ pauta refrigerantes” conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, anexo, que é parte integrante do auto de infração, em

especial no item B) Crédito indevido – estorno ref. 50% s/ pauta refrigerantes”.

O enquadramento legal prevê infração aos arts: 24, inciso II, 34, inciso II, 65, I, 122, 123, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “c”, 127, 139, §§1º e 2º, 164, 199, 200, inciso IV e 202, inciso II, do Decreto nº4.544, de 26 de dezembro de 2002, que aprova o RIPI/02 e arts.142 e 166 do Código Tributário Nacional CTN. 002 – IPI não lançado – Bebidas do Decreto nº97.976/89 – Saída de Produtos sem lançamento ou com insuficiência de lançamento do Imposto.

O estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados – Refrigerantes de Guaraná, laranja e limão, com insuficiência de lançamento do IPI, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, em especial no item A) Destaque de IPI a menor em notas fiscais de saída de refrigerantes”.

O enquadramento legal prevê infração aos arts: 24, inciso II, 34, inciso II, 65, I, 122, 123, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “c”, 127, 139, §§1º e 2º, 140, 143, 199, 200, inciso IV e 202, inciso II, do Decreto nº4.544, de 26 de dezembro de 2002, que aprova o RIPI/02 e art.142 do Código Tributário Nacional CTN. 003 – IPI não lançado – Bebidas do Decreto nº97.976/89 – Saída de Produtos sem lançamento ou com insuficiência de lançamento do imposto O estabelecimento industrial promoveu a saída de produtos tributados para a empresa Bella Bebidas Litoral Ltda, CNPJ 03.058.643/000265;03.058.643/000427; 03.058.643/000770 e 03.058.643/000931, sem o devido lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na nota fiscal, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, em especial no item C) Falta de destaque de IPI em notas fiscais de saída para Bella Bebidas Litoral Ltda”

O enquadramento legal prevê infração aos arts: 24, inciso II, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea “b” e inciso II, alínea “c”, 127, 139, §§1º e 2º, 140, 142, 143, 199, 200, inciso IV e 202, inciso II, do Decreto nº4.544, de 26 de dezembro de 2002, que aprova o RIPI/02 e art.142 do Código Tributário Nacional CTN.

Às fls. 21/40 foi anexado o Termo de Verificação Fiscal que esclarece em síntese:

• A) DESTAQUE DE IPI A MENOR EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE REFRIGERANTES no período de 18/06/2003 a 31/12/2003, o contribuinte destacou a menor o IPI nas notas fiscais de saídas de refrigerantes de guaraná, laranja e limão, conforme discriminado no "Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal", elaborado a partir do demonstrativo "Notas Fiscais de Saídas de Refrigerantes com redução de IPI2003"(Folhas 88/128), constante da representação fiscal do processo administrativo 17883.000056/200591 (Folhas 76/128) e a partir do demonstrativo "Notas Fiscais Saídas de Refrigerantes por Decêndio/Cervejarias Cintra Mogi Mirim" referente ao período de 18/06/2003 a 31/12/2003 (Folhas 188/229), apresentado pelo

contribuinte em 21/06/2007 (Folha 187), em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal de 04/06/2007 (Folhas 184/186);

- **valor da Pauta de IPI foi calculado com base na Nota Complementar 222 da TIPI/2002 (Decreto 4.542 de 26/12/2002);**

- **Anexo I ao Processo Administrativo Notas Fiscais de Saída com IPI destacado a menor – 2003 – em todas as notas fiscais apresentadas consta o CNPJ 02.125.403/000192, que era o CNPJ do estabelecimento em análise na época da emissão das notas fiscais (Folhas 180/181), tendo a contribuinte informado após intimação (Folha 187) que: "III — Em relação ao item 3 da presente intimação, informamos que utilizamos a redução de alíquota do IPI em 50% para os refrigerantes compostos de extratos de fruta, por entendermos que temos o direito previsto no Decreto 4.542 de 26/12/2002 NC (21) publicado no D.O.U. 27/12/2002.";**

- **A Nota Complementar 221 da TIPI/2002 (Decreto 4.542 de 26/12/2002) dispõe: que "Ficam reduzidas de cinqüenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério. ";**

- **a redução de alíquota não é autoaplicável, a teor do artigo 65,I, do Decreto nº4.544, de 26/12/2002 (RTPI/2002) abaixo transcrito, sua fruição depende de prévia concessão do benefício pela Receita Federal do Brasil, mediante despacho fundamentado, reconhecendo que o produto satisfaz os requisitos legalmente exigidos;**

- **B) CRÉDITO INDEVIDO " ESTORNO REF. A 50% S/ PAUTA REFRIGERANTES O contribuinte se creditou indevidamente, no 2º decêndio de junho/2003, do crédito no valor de R\$291.405,42, conforme folha 052 de seu Livro Registro de Apuração do IPI N° 001, e, intimado, conforme Termo de Intimação Fiscal de 29/10/2007 (Folhas 255/257). Em 29/11/2007, o contribuinte apresentou cópias de notas fiscais de saídas de refrigerantes de guaraná, laranja e limão referentes aos períodos identificados, mas todas as cópias de notas apresentadas referem-se a notas fiscais de saída de refrigerantes de guaraná, laranja e limão, e constatamos, por amostragem, que o IPI foi destacado de forma correta, não havendo qualquer motivação para estorno de 50% do imposto nelas destacado, pois conforme destacou no item A), o benefício previsto na Nota Complementar 221 da TIPI/2002 (Decreto 4.542 de 26/12/2002) não é autoaplicável, a teor do artigo 65, I, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/2002), sua fruição depende de prévia concessão do benefício pela RFB;**

• *o contribuinte protocolizou em 28/05/2004, após os anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, o processo administrativo 13009.000380/200486 no qual pleiteou a redução da alíquota do IPI de que dispõe a Norma Complementar NC (221) da TIPI de 2002, mas teve o seu pedido indeferido (Folhas 78/85);*

• *mesmo que houvesse algum embasamento para o "Estorno ref a 50% s/ Pauta Refrigerantes", o IPI, que é tributo indireto, fora destacado em notas fiscais de saída emitidas anteriormente, para haver este estorno o contribuinte deveria ter comprovado que os adquirentes não se creditaram deste imposto e que tais adquirentes autorizam expressamente o estorno realizado, nos termos do artigo 166 do CTN e conforme jurisprudência. Além de o contribuinte não apresentar tal comprovação, nem sequer apresentou o demonstrativo do crédito no valor de RS291.405,42;*

• *C) FALTA DE DESTAQUE DE IPI EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDA PARA BELLA BEBIDAS LITORAL LTDA – no período de 17/02/2003 a 29/12/2003, o contribuinte não destacou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas notas fiscais de saídas para os estabelecimentos da empresa BELLA BEBIDAS LITORAL LTDA, de CNPJ's 03.058.643/000265, 03.058.643/000427, 03.058.643/000770 e 03.058.643/000931, conforme discriminado no "Anexo II ao Termo de Verificação Fiscal";*

• *os valores de pauta de IPI por caixa de mercadorias está indicado na coluna "PTA IPI" do anexo II ao Termo de Verificação Fiscal tendo sido calculado com base na Nota Complementar 222 da TIPI/2002 (Decreto 4.542 de 26/12/2002), a partir do demonstrativo "Notas Fiscais não tributadas de IPI em função de Liminar 2003", referente ao período de 17/02/2003 a 31/12/2003 (Folhas 132/143), constante da representação fiscal do processo administrativo 17883.000057/200536 (Folhas 129/143) e a partir do demonstrativo "Notas Fiscais Saídas com Liminar de IPI/Cervejarias Cintra Mogi Mirim" referente ao ano de 2003 (Folhas 164/174), apresentado pelo contribuinte em 03/05/2007 (Folha 162/163); Anexo VI ao Processo Administrativo Notas Fiscais de Saída sem IPI destacado – 2003 – em todas as notas fiscais apresentadas consta o CNPJ 02.125.403/000192, que era o CNPJ do estabelecimento em análise na época da emissão das notas fiscais (Folhas 180/181);*

• *Em 18/12/2002 foi distribuída a Ação Ordinária 2002.05.01.0098979 na qual a empresa Bella Bebidas Litoral Ltda, CNPJ 03.058.643/000184 pleiteia, entre outros (Folhas 276/303): "a) Seja concedida a tutela antecipada determinando a suspensão da exigibilidade do IPI incidente nas aquisições de produtos que a Autora (matriz e filial) realizar junto a seus fornecedores — matriz e filial (relação anexa e outros que poderão vir a se tornar fornecedor), oficiando-os para que se abstenham de agregar (destacar) referida exação sobre tais*

produtos a partir desta data até que nova legislação venha regular a matéria, inclusive declarando o direito da Autora compensar créditos do IPI recolhido indevidamente, ressaltando o direito do Fisco em acompanhar os lançamentos. b) seja em final sentença, confirmada a tutela antecipada, reconhecendo e declarando a ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança do IPI por meio de Pautas Fiscais, desobrigando a Autora de seu recolhimento, enquanto nova sistemática não for editada pelo Congresso Nacional ou que lei complementar seja editada fixando os limites necessários ao Poder Executivo para alterar as alíquotas do IPI. "

- *Através do Ofício N° 100/2003 3ª VF DS, de 30/01/2003, o contribuinte foi informado da decisão que antecipou os efeitos da tutela jurisdicional proferida no bojo do processo de ação ordinária 2002.50.01.0098979*

(Folha 311/316): "De ordem do Excelentíssimo Senhor, DOUTOR MACÁRIO RAMOS JÚDICE NETO, MM. Juiz Federal da 3ª Vara da Seção Judiciária do Espírito Santo, remeto, em anexo, cópia da DECISÃO, que antecipou os efeitos da tutela jurisdicional, proferida no bojo dos autos do processo nº 2002.50.01.0098979 (ORDINÁRIA/TRIBUTÁRIA), movido por BELLA BEBIDAS LITORAL LTDA, em face da UNIÃO FEDERAL, informando Vossa Senhoria, que a mesma através de seus estabelecimentos matriz e filiais inscritas no CNPJ sob os ns.º 03.058.643/000184, 03.058.643/000265, 03.058.643/000346, 03.058.643/000427, 03.058.643/000508, 03.058.643/000699, 03.058.643/000770 e 03.058.643/000850, estão desobrigadas de recolher o imposto sobre produtos industrializados IPI, incidente sobre os produtos que as mesmas adquirirem, estando vedado à União Federal/Fazenda Nacional, qualquer ato no sentido de serem exigidos os valores do IPI sobre as compras a serem realizadas a partir da ciência do presente Ofício, devendo esta empresa fornecedora não destacar nas notas fiscais de venda o valor do IPI(...)"

- *através da Carta Precatória Cível N° 004/2003 3ª VF DS, de 30/01/2003, o contribuinte foi informado da extensão da decisão antecipatória de tutela proferida na ação ordinária 2002.50.01.0098979 para a filial 03.058.643/000931 (Folha 330) e assim deixou de destacar o IPI na venda de produtos para a empresa Bella Bebidas Litoral Ltda, no período de 17/02/2003 a 03/06/2003, conforme se verifica no Anexo II ao Termo de Verificação Fiscal;*

- *contra a decisão que deferiu a antecipação de tutela, a União interpôs o Agravo de Instrumento 2003.02.01.0046730 (Folhas 413/432, 331/338), ao qual foi atribuído o efeito suspensivo (Folha 332, 425) e posteriormente foi julgado procedente por unanimidade, no julgamento realizado em 18/06/2003 (Folhas 331, 431): "...JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, a fim de determinar à União Federal que se abstenha e exigir da demandante o pagamento do IPI com base nas*

disposições contidas nas Leis nos 7.798/89 (artl 1º, 2º e 3º) e 8.218/91 (art. 1º), ou mesmo com base na legislação pretérita sobre o tema. JULGO IMPROCEDENTE O PEDIDO RELATIVO À COMPENSAÇÃO QUANTO AO TRIBUTO. OUTRORA RECOLHIDO UMA VEZ NÃO DEMONSTRADA A EXIGÊNCIA DO ART. 166 DO CTN", e em virtude desta decisão a contribuinte deixou de destacar o IPI na venda de produtos para a empresa Bella Bebidas Litoral Ltda, conforme se verifica no Anexo II ao Termo de Verificação Fiscal;

(...)

A DRJ, ao apreciar a questão negou provimento ao recurso, em julgamento no qual foi lavrada a seguinte ementa.

REDUÇÃO DO IPI. CONDIÇÃO.

O gozo da redução de 50% do IPI, a que se refere a Nota Complementar 221 da TIPI, depende de prévia concessão do benefício pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, através de Ato Declaratório, reconhecendo que o produto satisfaz os requisitos legalmente exigidos.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI.

O contribuinte do IPI, consoante art. 51, II, do CTN, é o industrial ou quem a lei a ele equiparar.

A falta de recolhimento do IPI pelo sujeito passivo de direito, nos prazos previstos na legislação, enseja a sua exigência, acrescido de juros de mora calculados pela taxa SELIC.

É correta a lavratura de auto de infração e a constituição do crédito tributário em discussão judicial, em função da fluência do prazo decadencial, ainda que a matéria encontre-se sub judice.

A Recorrente insurgiu-se em face desta decisão (fls. 2429 e seguintes) e interpôs Recurso Voluntário (Fls. 2457 e seguintes) no qual sinteticamente alega:

1 - Que possui direito à redução de alíquota prevista na Nota Complementar 22-01 da TIPI/2002 (Dec. 4.542/2002)

2 - Que não pode ser responsabilizada pelo IPI não destacado em virtude de ação judicial proposta por terceiros.

3 - Que não podem ser exigidas correção monetária, multas e juros no caso concreto.

4 - Que não podem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad - Relator

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, se reveste dos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação em vigor, e a matéria é de competência deste colegiado.

2. Preliminar de Ilegitimidade Passiva - Que não pode ser responsabilizada pelo IPI não destacado em virtude de ação judicial proposta por terceiros.

Trata-se de pretensão, da Fazenda Nacional, de exigir da Recorrente tributos que deixou de recolher em razão de mandamento judicial que vedou que o fizesse, impedindo que esta, contribuinte de direito, calculasse e exigisse da contribuinte de fato os valores que deveria recolher aos cofres públicos.

Não é demais destacar que dentre as dezenas de sistemáticas existentes naquilo que Alfredo Augusto Becker denominou de "manicômio tributário" há a figura do contribuinte de direito, que possui o dever jurídico de recolher o tributo cujo ônus recai sobre o contribuinte de fato.

Neste caso concreto, o Poder Judiciário, exercendo a sua jurisdição, ou seja, dizendo o direito, em autos de processo do qual não participava a Recorrente, determinou que esta, quando vendesse para a impetrante, não deveria computar o tributo, ou seja, deveria vender-lhe a mercadoria sem que do valor da nota constasse o valor equivalente à carga tributária.

É verdade que a relação jurídica legalmente prevista é entre o contribuinte de direito e o fisco, e a figura do "contribuinte de fato" não passa, ou melhor, não deveria passar de uma faceta econômica de um fenômeno jurídico.

Ocorre que o próprio Código Tributário Nacional permitiu (merecendo destaque o artigo 166) que esta figura econômica fosse alçado à condição de contribuinte, possibilitando que ele discutisse uma relação da qual não é parte sob o aspecto jurídico, mas sob o aspecto econômico.

Assim, estabelecida esta estranha relação pelo próprio CTN, e a partir do momento que o Poder Judiciário permite que alguém que não integra a relação jurídica (o contribuinte de fato) possa questionar um determinado tributo do qual não participa juridicamente, mas participa economicamente, admite-se que o Judiciário alargou a relação jurídica, permitindo que este contribuinte de fato nela ingressasse.

Simultaneamente, quando o Judiciário impede, veda, proíbe que a Recorrente, contribuinte de direito, componha o preço do seu produto levando em consideração o tributo que deverá receber para recolher ao fisco, ocorre algo que, a grosso modo, equipara-se a um caso fortuito ou força maior.

Em outras palavras, o Poder Judiciário, Estado Juiz, vedou que a Recorrente recebesse do contribuinte de direito os valores que deveria recolher aos cofres públicos. Agora o Poder Executivo, Estado Administração, exige que a Recorrente recolha aos cofres da União aquilo que o Estado Juiz impediu que recebesse.

Tal raciocínio encontra respaldo na inteligência da Própria Receita Federal que em parecer (fls. 803), teceu afirmação em sentido análogo:

" AÇÃO DECLARATÓRIA PROPOSTA PRO CONTRIBUINTE DE FATO DO IPI. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. EFEITOS QUANTO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO.

Admitido judicialmente o direito de ação em declaratória proposta pela compradora de produtos industrializados em face da União, onde se questiona a validade do regime de tributação imposto pela legislação, sem que a contribuinte industrial integre a lide, não cabe a esta suportar qualquer prejuízo decorrente de processo que não provocou.

Deferida a antecipação de tutela no sentido de impedir a indústria- tratada como pessoa estranha à lide - de promover o destaque e o recolhimento do IPI, o eventual insucesso da autora quando da decisão definitiva deve ser por esta suportado, sendo-lhe exigíveis os valores devidos e consectários moratórios ou punitivos."

Pois tais motivos, EM RELAÇÃO A ESTE ARGUMENTO deve ser dado provimento ao presente recurso.

3. Mérito.

3.1. Que possui direito à redução de alíquota prevista na Nota Complementar 22-01 da TIPI/2002 (Dec. 4.542/2002)

A Recorrente sustenta que o artigo 65, I, do Decreto nº 4.544/2002 (Regulamento do IPI RIPI/ 02) lhe assegurava o direito à redução da alíquota do imposto para os produtos objeto das "Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1.) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício ".

No caso em análise, os fatos jurídicos tributários, objeto de lançamento pela fiscalização, correspondem ao ano calendário de 2003, quando se submetiam à aplicação do disposto no Decreto nº 4.544/2002 RIPI 2002, que previa expressamente que as alíquotas seriam aplicadas em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício.

É certo que houve uma evolução na legislação a partir da publicação da IN SRF nº 1.135, de 2011, ocorre que a referida instrução limita expressamente a aplicação da observância exclusiva do disposto nas Notas Complementares NC (211) e NC (221) somente a partir da edição Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, RIPI 2010. Assim, não há como

realizar uma interpretação extensiva quanto ao descumprimento da obrigação acessória dever instrumental acessório.

A partir da análise do artigo 106, do Código Tributário Nacional, observa-se que a aplicação retroativa da lei não se amolda ao caso em análise: *Código Tributário Nacional*.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

(...)

(grifos não constam no original)

Não há como aplicar o artigo 106, inciso II, alínea "b", tendo em vista que o descumprimento da ação implicou em falta de pagamento de tributo, não havendo, portanto, subsunção do fato à norma.

Esta matéria já foi submetida à análise desta Câmara em 27 de julho de 2017, tendo sido lavrado o Acórdão :3302-004.630, cuja ementa é abaixo transcrita.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

FALTA DE LANÇAMENTO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE 50%. FALTA DE CUMPRIMENTO DE REQUISITO. Para a utilização da redução de alíquota em 50%, de que trata Nota Complementar NC (221) da TIPI, até junho de 2010 era imprescindível o parecer prévio da SRFB mediante a expedição de Ato Declaratório Executivo.

Por estas razões, é de se negar provimento ao Recurso, no que diz respeito a este tópico, mantendo-se a decisão prolatada pela DRJ.

3.2. Que não podem ser imputadas correção monetária e juros de mora no caso concreto.

No caso concreto, tendo havido indevida aplicação da Nota Complementar NC (221) da TIPI, com conseqüente redução indevida de incidência tributária, sem o

imprescindível parecer prévio da SRFB mediante a expedição de Ato Declaratório Executivo, tem-se que ocorreu a mora, devendo ser aplicadas as consequências dela decorrentes

3.3. Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A legislação prevê a incidência da taxa Selic, que no caso equivale a aplicação de juros de mora, sobre a impontualidade do pagamento, mas não em relação à multa. Assim, já decidiu este Colegiado:

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. (Acórdão no 3403001.541, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unanimidade em relação ao tema, sessão de 24.abr.2012)

Nesse sentido, deve ser retirada a incidência do juros de mora sobre a multa de ofício por falta de fundamento legal.

4. Conclusões.

Conclusivamente, pelas razões já expostas é de dar provimento integral ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Raphael Madeira Abad - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

As razões recursais focalizam precipuamente questões relativas ao erro na identificação do sujeito passivo, salientando-se que o fato gerador do IPI, lançado e descrito no TVF, foi a saída de bebidas de estabelecimento industrial para distribuidora, sendo o estabelecimento industrial que promoveu a saída do produto industrializado do seu estabelecimento o contribuinte do imposto, definido pelo art. 24, inc. II, do RIPI/2002, com fulcro no art. 35, inc. I, alínea "a", da Lei nº 4.052/64.

Sobre a sujeição passiva envolvendo contribuinte de fato (distribuidora de bebidas) e contribuinte de direito (estabelecimento industrial fabricante de bebidas), o Superior Tribunal de Justiça - STJ manifestou-se por meio do REsp nº 903.394/AL, submetido a sistemática dos recursos repetitivos:

EMENTA

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. **DISTRIBUIDORAS DE BEBIDAS. CONTRIBUINTES DE FATO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM . SUJEIÇÃO PASSIVA APENAS DOS FABRICANTES (CONTRIBUINTES DE DIREITO). RELEVÂNCIA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO TRIBUTO APENAS PARA FINS DE CONDICIONAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO SUBJETIVO DO CONTRIBUINTE DE JURE À RESTITUIÇÃO (ARTIGO 166, DO CTN). LITISPENDÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. APLICAÇÃO.***

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

[...]

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato imponible consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização

expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

Infere-se do decidido que o "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não integra a relação jurídica tributária pertinente ao fato gerador do IPI, sendo que o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato impositivo consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN).

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: (...)

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

[...]

Art. 51. Contribuinte do imposto é: (...)

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

Importante ressaltar que não se trata aqui de questionar-se a existência de prova de documento (ofício) que determinava o não destaque do imposto, como no precedente do processo nº 10830.011820/2008-73 (Acórdão nº 3302-002.532), nestes autos, perquire-se a existência de expressa determinação judicial para lavratura de auto de infração contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo, ao contrário, constata-se a existência de permissivo judicial (MS n.º 2005.51.04.0014546) à constituição do crédito contra o fabricante contribuinte de direito, ainda que para prevenção da decadência.

Assim sendo, nesse ponto, adotando e repisando as razões de decidir da decisão recorrida, apesar da existência da apontada Solução de Divergência COSIT nº 27, de 29/10/2002, ratificando que disciplinam apenas os procedimentos atinentes às empresas que realizaram a consulta, entendo que: "*Não há amparo legal para constituir o crédito tributário no adquirente do produto, nem como contribuinte de direito e tampouco como contribuinte de fato pois a distribuidora não é sujeito passivo da obrigação.*", somente podendo ser constituído e exigido do contribuinte de direito do imposto, no caso, a autuada.

Corroborando esse entendimento, a conclusão exarada na apreciação do MS nº 2005.51.04.0014546 (fls.467/490), que denegou a segurança à autuada:

Em síntese, entendo que a circunstância de ter havido decisões judiciais que, durante um certo período, impediram o recolhimento do tributo, pelo contribuinte de direito, não é óbice a que a União (sujeito ativo na relação jurídico-tributário) busque, uma vez reformadas tais decisões, seu recebimento por meio de regular lançamento fiscal, em face do contribuinte de direito, não configurando o resultado da consulta fiscal impedimento para tanto.

O entendimento defendido pela impetrante teria por consequência conferir às decisões antecipatórias de tutela proferidas nos autos das ações movidas pelas distribuidoras um caráter de definitividade (e irreversibilidade) que não é compatível com a própria natureza de tais decisões e que, consoante entende a impetrante, impediria a

cobrança, ao menos em face do contribuinte de direito a impetrante mesmo após reformadas as decisões.

Assim, penso que inobstante proferidas decisões judiciais impedindo a impetrante de efetuar destaques do valor do IPI nas notas fiscais de saída, tal circunstância não tem o condão de excluir sua qualidade de contribuinte de direito do tributo, nem de excluir o direito de a União, enquanto sujeito ativo, proceder a seu lançamento e cobrança, mormente se tais decisões judiciais não mais' vigoram, inclusive no tocante ao que nelas se dispunha acerca da atribuição de responsabilidade exclusiva às distribuidoras pelo pagamento do tributo, na hipótese de eventual insucesso das demandas.

Notar que não há nenhuma decisão judicial, na Ação Ordinária nº 2002.50.01.0098943 ou no Mandado de Segurança nº 2005.51.04.0014546, com ordem expressa para alterar o sujeito passivo da obrigação tributária, não podendo a autoridade lançadora caracterizar a distribuidora de bebidas como tal, sendo incabível auto de infração de IPI contra distribuidora de bebida que não se subsume à definição legal de contribuinte desse tributo, ao contrário, a Fazenda Nacional foi autorizada a constituir créditos tributários referentes aos valores de IPI não recolhidos pela ora recorrente, ainda que com o fim de prevenir a decadência dos referidos tributos (fl. 466).

A despeito do art. 811, inc. I¹, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil - CPC, fundamento legal do entendimento, inclusive explicitado em soluções de consulta, para excluir a responsabilidade dos fabricantes, caso o lançamento do crédito tributário fosse feito contra as distribuidoras que propuseram a ação judicial, com vista a afastar o destaque do IPI em notas fiscais e o seu conseqüente recolhimento, haveria um evidente erro na “identificação jurídica” do sujeito passivo da obrigação tributária, um típico “erro de direito”, residente no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos: *constituir crédito tributário face a contribuinte de fato (distribuidora) como se de direito (indústria) o fosse*; clara incorreção dos critérios jurídicos que lastreiam o lançamento quanto ao aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária, conforme ensinamentos extraídos do Parecer PGFN/CAT nº 278/2014.

Suficientes as razões expostas, ratificando a decisão recorrida, entendo que: *"...inexiste reparo a ser feito no lançamento que constituiu o lançamento relativo ao IPI não destacado e não recolhido pela contribuinte."*

Pelo exposto, quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A recorrente também alega que não podem ser exigidos juros sobre a multa de ofício lançada.

A incidência de juros de mora sobre o crédito tributário, composto pelo tributo e/ou penalidade pecuniária, guarda consonância com o CTN e leis ordinárias.

¹ Art. 811. Sem prejuízo do disposto no art. 16, o requerente do procedimento cautelar responde ao requerido pelo prejuízo que lhe causar a execução da medida: I - se a sentença no processo principal lhe for desfavorável;

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Além do CTN afirmar que o crédito tributário decorre da obrigação tributária principal de pagamento de tributo, penalidade pecuniária ou ambos; e que, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora; a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos art.43 (multa isolada) e art.61, § 3º (débitos para com a União), da Lei nº 9.430/96.

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

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

Assim, tem plena previsão legal a incidência, *ex lege*, independente de lançamento, de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Também nesse ponto, quanto à não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator designado

Processo nº 10830.010955/2007-31
Acórdão n.º **3302-005.541**

S3-C3T2
Fl. 17
