



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

Processo nº 10830.010958/2007-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.540 – 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 impositivo 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 Derouledé (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

Sinteticamente, trata-se de Auto de Infração lavrado contra a recorrente pelo fato dela, na condição de contribuinte de direito, por força de decisão proferida em processo judicial do qual não é parte, haver promovido a saída de produtos sem que exigisse do contribuinte de fato, o valor que deveria ter recolhido na operação, qual seja a venda de bebidas submetidas ao regime monofásico.

Com a revogação da liminar que determinava a venda das mercadorias sem o recolhimento do tributo, a Fazenda Nacional passou a exigir da Recorrente, vendedora e contribuinte de direito, os impostos que por ela não foram recolhidos por força de determinação judicial, repita-se, proferida em processo no qual não é parte.

Pela minúcia com que trata os fatos ocorridos nos autos, transcrevo o Relatório redigido pela DRJ.

"Trata-se de Auto de Infração de fls.07/09 e Demonstrativos de fls.10/14, lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor do principal de R\$979.917,04 acrescido de juros de mora e da multa de ofício, totalizando o crédito tributário no valor de R\$2.327.810,07, em razão de o estabelecimento industrial ter promovido a saída de produtos tributados sem o devido lançamento do imposto na nota fiscal (10/06/2003 a 31/12/2003), conforme descrição contida no Termo de Verificação Fiscal de fls.17/27, e constatação de que houve

saldo devedor em todos os períodos observados, conforme Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal de fl.32.

O enquadramento legal inclui infração aos seguintes dispositivos: 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.

À fl.34 foi anexada a cópia da Representação Fiscal da SAFIS/Volta Redonda, datada de 01/06/2005, no qual o chefe da fiscalização ressalta que em procedimento fiscal nº0710500/00089/2005 instaurado contra o contribuinte Cervejarias Cintra Indústria e Comércio Ltda de CNPJ 02.125.403/000192 foi constatado que a filial Mogi Mirim de CNPJ 02.125.403/00516 emitiu diversas notas fiscais de venda sem o destaque do IPI, por força de liminar concedida nos autos da ação ordinária nº2002.50.01.0098943, aos estabelecimentos da empresa Italian Comercial e Distribuidora Ltda de CNPJ 04.932.008/000570 e 04.932.008/000813, que questionavam a validade do regime de tributação estabelecida por ato normativo do Secretário da Receita Federal relativo ao valor de pauta mínimo, desobrigando as empresas a suportar o valor do IPI incidente sobre os produtos adquiridos. Após perda da liminar, as distribuidoras apresentaram a seguinte informação no sistema CNPJ: cancelada.

Os valores tributáveis constam do Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, fls. 28/31, este, elaborado a partir do demonstrativo de “Notas Fiscais de Saídas não tributadas de IPI em função de Liminar – Unidade Mogi Mirim”, referente ao ano de 2003, constante da representação fiscal do processo administrativo 17883.000057/200536 (folhas 32/46) e a partir do demonstrativo “Notas Fiscais Saídas com Liminar de IPI/Cervejarias CintraMogi Mirim” referentes ao ano de 2003 (folhas 67/77) apresentadas pelo contribuinte em 03/05/2007 (folhas 65/66). O valor de pauta de IPI foi calculado com base na Nota Complementar 222 da TIPI/2002 (Decreto nº4.542, de 26/12/2002).

Aos autos foram anexados os elementos que serviram de base à autuação (sentenças, decisão proferida no processo 2002.50.01.0098943, partes processuais, determinando que não fosse destacado o IPI nas compras feitas pela empresa Italian Auto Gás Ltda, com base nos valores predeterminados, nas chamadas “pautas fiscais”, fls.252/323, 324/408 e Agravo de Instrumento às fls.411/436. Anexada ainda aos autos, a cópia do processo na ação de Mandado de Segurança nº2005.51.84.0014546, impetrado pelas Cervejarias Cintra Indústria e Comércio Ltda, às fls.437/457, contra ato do Delegado da Secretaria da Receita Federal de Volta Redonda, requerendo em caráter preventivo, para não ser autuada pela ausência de destaque e cobrança do IPI com base nas pautas

fiscais, na medida em que esta se encontrava proibida de fazê-lo por força de decisão judicial.

Além disso, foram anexadas as cópias da Decisão Liminar às fls. 458/460, Requerimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional de fls. 461/464, Sentença de fls. 465/490, movimentação processual de fls. 491/494, cópia do Livro Registro de Apuração de IPILAPI (fls. 495/559).

No Termo de Encerramento de fl. 560 foi esclarecido que estava sendo encerrada a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IPI do período de 02/2003 a 12/2003, prosseguindo a ação fiscal quanto ao período de 01/2004 a 12/2005.

A contribuinte, cientificada do lançamento em 18/12/2007, fl. 561, apesar de ter apresentado pedido de prorrogação do prazo de defesa, fl. 565, apresentou em 17/01/2008, às fls. 580/602, sua impugnação, alegando que:

- o Fisco está exigindo o pagamento do IPI, juros de mora e a penalidade do art. 80, I da Lei 4.502/64, na redação do art. 45 da Lei 9.430/96 contra a ora Impugnante, em razão da falta de destaque do IPI, decorrente do cumprimento de ordem judicial, por força de antecipação de tutela obtida pela Italian Comercial e Distribuidora Ltda (empresa Distribuidora dos produtos da Impugnante), em ação ordinária no processo nº 2002.50.01.0098943, da qual a impugnante não é parte, posteriormente confirmada por sentença objeto de apelação da Fazenda Nacional, ora pendente de julgamento perante o E. Tribunal Regional Federal da 2ª Região;*

- se no momento da ocorrência dos fatos geradores abrangidos no presente auto de infração, a empresa Italian Comercial e Distribuidora Ltda. estava se beneficiando de ordem judicial cujo comando incidia sobre a Impugnante apenas e tão somente para que não realizasse a cobrança e destaque do valor do IPI sobre as operações travadas com aquela empresa, parece claro que quem deverá arcar com os ônus decorrentes de eventual reversão da decisão é exatamente a empresa que se beneficiou da decisão, que não é a Impugnante; a Impugnante estava apenas obedecendo ao comando judicial efetuado em ação da qual sequer foi parte, apenas respondendo quanto aos seus efeitos. Este é também o entendimento manifestado na Solução de Divergência COSIT nº 27, de 29.10.2002 Processo 10580.009660/200204, no sentido de que "os efeitos da sentença em ação judicial movida pelo contribuinte de fato contra a União Federal não se estendem ao contribuinte de direito se este não participou da demanda";*

- sendo o IPI um imposto não cumulativo, cujo encargo financeiro recai sobre o consumidor final, a responsabilização da Impugnante por fatos geradores ocorridos no passado, quando ela não deu causa ao não recolhimento do imposto, já*

não pode mais juridicamente repassá-lo aos adquirentes de seus produtos, implicaria frustrar essa sistemática constitucional do tributo e penalizar a Impugnante transformando-a a um só tempo em contribuinte de direito e de fato do IPI, o que torna a presente exigência, além de ilegal e inconstitucional, absolutamente injusta;

- o Conselho de Contribuintes também tem entendimento no sentido de que a responsabilidade do substituto tributário é exonerada pela ação do substituído, pois, ao promover a ação judicial contra o recolhimento da contribuição pelo substituto tributário, o contribuinte assume os riscos de exonerar o substituto da condição de sujeito passivo da obrigação tributária e tornar-se o único responsável pelo recolhimento do tributo;*

- como se não bastasse o fato de a Impugnante não ter sido parte no Processo nº 2002.50.01.0098943 movido pela distribuidora de bebidas, não pode vir a sofrer as consequências das decisões judiciais ali proferidas nos termos da legislação processual em vigor, devendo eventual prejuízo causado à União Federal/Fazenda Nacional pela execução das medidas judiciais ser reparado por aqueles que as requereram, conforme disposição dos artigos 472 e 811, do CPC;*

- a responsabilização de terceiro, que não figurou como parte no processo judicial, ofende o disposto no art. 5º, inc. LIV e LV, da Constituição Federal, pela privação do exercício do contraditório e da ampla defesa, e pela ausência do devido processo legal;*

- ao mesmo tempo em que exige o presente crédito tributário da Impugnante, a União Federal/Fazenda Nacional também tenta responsabilizar as distribuidoras pelos eventuais prejuízos sofridos na Ação Ordinária nº 2002.50.01.0098943, eis que tenta reverter a sentença ali prolatada, cujo efeito será, por óbvio, a responsabilização da Autora da ação concomitantemente ao presente procedimento;*

- na referida Ação Ordinária nº 2002.50.01.0098943 promovida pela ITALIAN COMERCIAL E DISTRIBUIDORA LTDA., está sendo discutido o mérito da exigência feita por meio deste Auto de Infração, de modo que a decisão final nele proferida prevalecerá sobre a presente atuação nesta parte, pois se a Autora for desobrigada de arcar com o IPI apurado conforme pautas fiscais, evidentemente não poderá o Fisco pretender que a Impugnante seja responsabilizada pelo mesmo imposto que por lei poderia recuperar das distribuidoras;*

- a prevalecer a presente exigência da Impugnante estaria ela sendo penalizada por ato atribuível à própria União Federal, por sua atuação enquanto Estado Juiz, pois para atender a ordem judicial, que como visto, é norma individual, teria sido obrigada a desatender a outra norma geral de destacar e*

recolher o IPI. Assim, caso a ordem judicial venha a não prevalecer, impõe-se a responsabilização do Estado pelos prejuízos causados à Impugnante, nos termos do disposto no art. 37, § 6º, da Constituição Federal;

- o fiscal autuante, no Termo de Verificação Fiscal, faz referência à sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança preventivo nº 2005.51.04.0014546 impetrado em 11/05/2005 pela Impugnante contra ato a ser praticado pelo Senhor Delegado da Secretaria da Receita Federal de Volta Redonda. Referida impetração decorreu do fato de ter a Impugnante recebido em 19/04/2005 Termo de Intimação Fiscal daquela autoridade administrativa para apresentar no prazo de sete dias "planilha, por períodos, dos tributos que não foram pagos pela empresa em função de liminar" e planilha, por produtos, referentes aos produtos isentos (cód. 22021000)", o que lhe deixou receosa de que viesse a ser autuada em razão justamente do cumprimento de medida judicial proferida nos autos da AO nº 98.00073302 proposta por seus clientes e da qual não foi parte;*

- referido "mandamus" tinha como destinatário ato a ser praticado por outra autoridade coatora, de outra jurisdição administrativa, diferente da DRF Campinas, ficando já por isso absolutamente prejudicada qualquer tentativa de se atrelar aquele Mandado de Segurança aos presentes autos, eis que aqui se trata de uma situação concreta diversa da ocorrida;*

- ainda que assim não se entenda, porém, é de se salientar que a presente impugnação tem objeto mais amplo e argumentos outros além daqueles expostos no referido mandado de segurança, inclusive à luz das decisões judiciais proferidas especificamente no processo judicial relativo às saídas objeto da presente autuação, o que evidentemente não poderia ter sido apreciado naquele feito, que tratou da matéria em tese;*

- exatamente por esta razão, aliás, a própria juíza que sentenciou o feito expressamente ressaltou na parte final da sentença o fato de que a decisão proferida não impede a Impetrante de discutir, em cada caso concreto, a higidez do lançamento;*

- como se verifica do Termo de Verificação Fiscal anexo ao auto de infração lavrado, o próprio auditor fiscal expressamente reconheceu que o lançamento efetuado tem por objetivo evitar os efeitos da decadência, assim a exigência da multa de ofício de 75% sobre os valores lançados é flagrantemente indevida, tendo em vista o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 2158, de 24/08/2001, além de violar a letra expressa da lei consubstancia ainda verdadeira afronta à decisão judicial;*

• *dúvida não remanesce acerca da total improcedência da aplicação de multa de ofício no caso presente, tendo em vista o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96, bem como quanto à necessidade da suspensão da cobrança dos valores lançados, se devidos fossem, enquanto vigente a tutela antecipada concedida nos autos da AO nº 2002.50.01.0098943; ainda que fosse possível exigir o IPI no caso, o que se admite para argumentar, seria incabível a exigência de correção monetária, juros de mora e multa, porque a Impugnante jamais esteve em mora, nem praticou qualquer ato violador da legislação tributária, porque ao dar saída de produtos sem destaque do IPI que agora o Fisco está exigindo, o fez em cumprimento de decisão judicial e jamais teve contestado este procedimento até a presente data;*

• *não se mostra possível exigir da Impugnante juros de mora desde as datas dos respectivos fatos geradores exatamente porque ausente o seu pressuposto, que é a mora do contribuinte, ou seja, o não recolhimento do imposto no prazo assinalado, situação de fato que no caso não ocorreu, porque jamais lhe fora feita qualquer exigência até a presente data, e, ainda, eventual exigência de imposto foi suspensa por força da tutela antecipada concedida na Ação Ordinária referida, tudo conforme artigo 151, V do CTN;*

• *jamais esteve em mora, porque jamais foi notificada de qualquer exigência de imposto até a presente autuação, portanto nada pode ser cobrado dela a este título, muito menos os juros pretendidos;*

• *não praticou qualquer "falta" que pudesse ensejar a aplicação de multa punitiva tipificada no art. 80 da Lei 4.502/64, na atual redação, pois seu procedimento foi determinado por decisão judicial;*

• *admitindose apenas para argumentar que fosse cabível no caso a exigência de qualquer valor a título de multa e juros, de qualquer modo a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal, assim já se decidiram as câmaras do Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes, doc. 04, na própria dicção do art.161 do CTN e 61 da Lei nº9.430, de 1996;*

• *o artigo 43 da Lei nº 9.430/96, vem evidenciar ainda mais que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições;*

• *os juros de mora no caso presente jamais poderiam ser exigidos na dimensão pretendida pela ilustre autoridade fiscal, porque estão sendo calculados com base em percentual equivalente à taxa SELIC acumulada mensalmente, a qual além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do*

Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN;

• pede e espera a Impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de reconhecer a insubsistência do auto de infração lavrado, pelas razões acima expostas, como medida de Direito e de Justiça. Tendo em vista a determinação contida na Portaria RFB/Sutri nº3.188, de 29 de julho de 2011, o processo foi transferido em 01/08/2011, para esta DRJ, para julgamento, conforme despacho de encaminhamento de fl.664."

Quando da apreciação da questão pela DRJ, ela inadmitiu o recurso sob os seguintes fundamentos:

Que no bojo do Mandado de Segurança Preventivo n. 2005.51.04-001454-6 o juízo autorizou que a Fazenda Nacional procedesse o lançamento para prevenir a decadência e que o lançamento é ato vinculado sob pena de responsabilidade funcional, não cabendo a ela decidir se é oportuno ou conveniente praticar o fato gerador.

Que a Fazenda Nacional não pode exigir o tributo do "contribuinte de fato", eis que a sua relação jurídica é legalmente estabelecida com a Recorrente, "contribuinte de direito".

Que as decisões judiciais não modificam a qualidade e a responsabilidade dos sujeitos passivos envolvidos na relação tributária, em especial pelo caráter de provisoriedade de que se revestem os provimentos antecipatórios de tutela, razão pela qual entende que não há reparo a ser feito no lançamento que constitui o lançamento relativo ao IPI não destacado e recolhido pela contribuinte.

Quanto à Multa de Ofício, a DRJ entendeu que não é cabível, embora tenha aplicado juros de mora a partir do vencimento dos tributos, sob o argumento de que são decorrentes da impontualidade do recolhimento dos tributos.

No que diz respeito às discussões envolvendo as inconstitucionalidades arguidas na impugnação, a DRJ aplicou a Súmula Carf. n. 02, segundo a qual o colegiado não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 693 e seguintes onde alega:

Que não pode ser responsabilizada pelo IPI não recorrido por força de determinação judicial que teve que cumprir mas que sequer é parte na ação.

Que a própria solução de divergência COSIT n. 27, de 29.10.2002 - processo 10580.009660/2002-04 estabelece que " os efeitos da sentença em ação judicial movida pelo contribuinte de fato contra a União Federal não se estendem ao contribuinte de direito se este não participou da demanda", reconhecendo que a consulta gera efeitos entre as partes mas que sua inteligência não pode ser olvidada.

Que a responsabilidade do substituto tributário é exonerada pela ação do substituído.

Que em razão do mandamento jurisdicional a questão não mais pode ser decidida simplesmente à luz da legislação tributária, mas também da relação processual formada entre as distribuidoras e a Fazenda Nacional.

Que não são devidos correção monetária e juros por entender que jamais esteve em mora

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 no Decreto 70.235/72 e a matéria é de competência deste colegiado.

2. Preliminar de Ilegitimidade Passiva - Irresponsabilidade da Recorrente pelo IPI não destacado em virtude de decisão judicial proposta em 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, inclusive afirmando que eventual cobrança do tributo não poderia recair sobre a Recorrente.

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."

3. Mérito

3.1. 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.

Processo nº 10830.010958/2007-74
Acórdão n.º **3302-005.540**

S3-C3T2
Fl. 12

4. **Conclusões.**

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

Pois tais motivos, dou provimento ao presente Recurso Voluntário.

Raphael Madeira Abad

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 impositivo 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 nº 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. I ¹, 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