ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.720332/2017-41

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

Processo nº	10830.720332/2017-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-005.375 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de junho de 2018
Matéria	IPI
Recorrente	ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 31/12/2013

IPI. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. ART. 29 DA LEI Nº 10.637/2002.

O direito à suspensão do IPI previsto no art. 29 da Lei nº 10.637/2002 não alcança os estabelecimentos equiparados a industriais por ausência de previsão legal.

A análise sistemática da legislação do IPI revela que é prerrogativa do legislador conferir ou não o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos industriais aos equiparados a industriais. Percebe-se nessa legislação que, quando se pretende abrigar os estabelecimentos industriais e equiparados sob as mesmas regras, há expressa manifestação no texto legal ou regulamentar nesse sentido, o que inocorreu com relação à suspensão prevista no art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. COM COBERTURA DE CRÉDITO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A mera falta de lançamento ou destaque do IPI nas notas fiscais respectivas é suporte fático suficiente para a incidência da multa a que se refere art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/2007, independentemente da existência de saldos devedores do imposto a recolher no período de apuração.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Porto Alegre que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre auto de infração para a exigência de multa isolada, no valor total de R$ 17.598.711,60, relativo aos períodos de apuração de 04/2012 a 12/2013, por utilização indevida da suspensão do IPI, sob os seguintes fatos e fundamentos, constantes no Termo de Verificação Fiscal:

- O caput do art. 17 da MP n° 2.189-49/01 é claro ao instituir um regime aduaneiro especial específico, e que todos os parágrafos a seguir referem-se a disciplinar tal regime, inclusive, o § 5º, que interpretado corretamente, estabelece que somente a empresa comercial atacadista, adquirente dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), resultantes da industrialização por encomenda, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, pode dar saída aos produtos com suspensão do imposto. Esse não é o caso do estabelecimento em questão, o qual, apesar de ser um estabelecimento comercial atacadista, não adquire produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da TIPI que sejam resultantes da industrialização por encomenda por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

- Tal entendimento é ratificado pelo disposto na Instrução Normativa RFB nº 948, de 15 de junho de 2009, que disciplinou a matéria, principalmente em seus arts. 2º, 3º, 4º e 27, inciso II.

- Sendo assim, malgrado o entendimento do contribuinte, esta fiscalização procederá ao lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados que deixou de ser destacado devido à utilização indevida da suspensão.

- Foi reconstituída a escrita fiscal do contribuinte, levando em consideração o disposto no art. 256 do RIPI/2010 e art. 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, e ressalvados os pedidos de ressarcimento – PER apontados relativos ao saldo credor de IPI do estabelecimento. Para tanto, foi acrescentada à escrita fiscal original do estabelecimento os valores dos débitos do imposto apurados, relativos ao presente Auto de Infração, sendo o resultado final apresentado na Planilha de Reconstituição de Escrita de IPI.

- Tendo em vista que houve cobertura de crédito para o IPI não lançado pelo contribuinte e apurado pela Fiscalização, o auto de infração limitou-se a lançar a multa isolada sobre o imposto não lançado nas Notas Fiscais, cujo detalhamento se encontra no Demonstrativo de Apuração - IPI - Reconstituição da Escrita Fiscal - Multa Sobre IPI Não Lançado com Cobertura de Crédito.

Inconformada, a interessada impugnou o lançamento, alegando, em síntese:

- A autuação peca em dois aspectos: (a) se analisada a operação efetuada pela Impugnante, é de fácil conclusão que o estabelecimento autuado pelo fisco, de fato, industrializa os produtos que aqui foram glosados; (b) de forma totalmente extra legem, a IN veda a fruição do benefício de suspensão do IPI ao passo que a Lei nada disse a esse respeito, o que desde já atinge por completo as premissas impostas pela fiscalização nestes autos.

- O contribuinte que industrializa por encomenda não pode ter o benefício fiscal negado, enquanto ele permanece concedido àquele que industrializa por conta própria. Assim, é incabível penalizar a Empresa por simplesmente ter promovido a industrialização via encomenda, sob pena de ferir a isonomia, a livre concorrência e contrariar o art. 51 do CTN, que, de forma expressa, reconhece a equiparação da Impugnante a industrial.

- A cobrança dos consectários legais nestes autos é no mínimo desarrazoada, pois: (a) a multa de 75% vinculada aos débitos de IPI não lançados não tem a menor razão de ser, haja vista que sequer foi verificado prejuízo ao erário quanto a estes valores, além de estar com a tipificação incorreta no art. 80 da lei nº 4.502/64; (b) ainda quanto à multa de 75% ela é indevida visto que a cobrança é evidentemente confiscatória e fere os princípios constitucionais de vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade; e, (c) por fim, incabível cogitar a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício, haja vista a inexistência de previsão legal que legitime a referida imputação.

A Delegacia de Julgamento não acatou as razões de defesa da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

- O lançamento decorre do fato de que a operação de decapagem não foi realizada no estabelecimento autuado e sim em outro por encomenda daquele, o que o equipara a industrial, ocasionando a utilização indevida do instituto da suspensão, destinado à estabelecimentos industriais e não a equiparados.

- O artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, ao estabelecer que sairão com suspensão do imposto do estabelecimento industrial, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, nas condições especificadas, exclui do seu comando os estabelecimentos equiparados a industrial.

- O parágrafo 6º do art. 5º da Lei nº 9.826/99, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004, incluiu, nas hipóteses de suspensão, os produtos saídos de estabelecimento equiparado a industrial, de que trata o § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. Ora, se como entende a recorrente, a Lei já abrangia todos os estabelecimentos equiparados, qual seria a necessidade de acrescentar o parágrafo 6º? Não há outra conclusão possível, senão a de que os estabelecimentos equiparados não estão incluídos nas hipóteses de suspensão.

- No que diz respeito à multa de ofício aplicada no caso de falta de lançamento do imposto no percentual de 75%, independente de haver ou não saldo a recolher, a mesma está prevista no art. 80, *caput*, da Lei 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei 11.488, de 2007, não cabendo ao agente do fisco deixar de aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Cientificada dessa decisão em 18/05/2017, a interessada interpôs recurso voluntário em 19/06/2017, aduzindo as mesmas razões da impugnação e acrescentando outras, sob os seguintes tópicos:

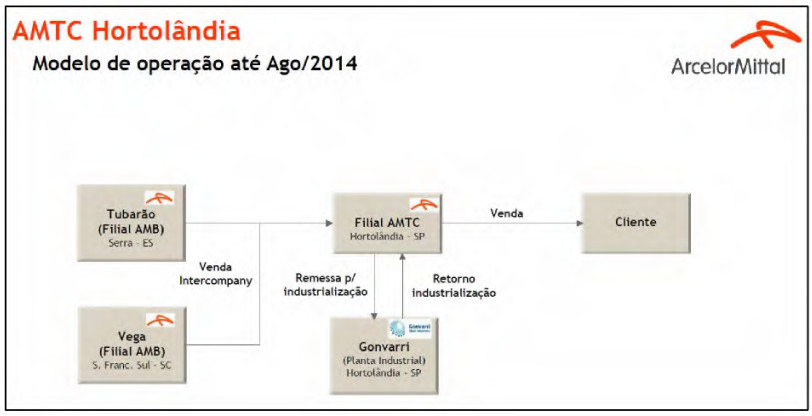
> 3.1. Da análise da operação efetuada pelo contribuinte. Processo de industrialização efetuado mediante encomenda
>
> 3.2. Da suspensão do IPI assegurada em lei. Cumprimento dos requisitos. previsão extra legem na IN RFB nº 948/09. Legalidade estrita.
>
> 3.3. Da aplicação subjetiva da suspensão do IPI ao industrial por equiparação.
>
> 3.4. Dos motivos e finalidades para o legislador determinar a suspensão do IPI. Livre concorrência e isonomia.
>
> 4. Sucessivamente:
>
> 4.1. Da necessidade de exclusão/redução da multa isolada de IPI com cobertura de crédito. Ausência de previsão legal da multa aplicada e de eventual prejuízo ao erário.
>
> 4.2. Da necessidade de exclusão/redução da multa de IPI. Ilegalidade. Vedação constitucional à aplicação da multa imposta. Desrespeito à vedação do confisco, proporcionalidade e razoabilidade. Ausência de prejuízo ao erário.
>
> 4.3. Da não incidência dos juros de mora sobre as multas de ofício e isolada. Inexistência de previsão legal quanto à incidência. art. 44, da lei nº. 9.430/96 c/c art. 161 do CTN e jurisprudência recente do CARF.
>
> É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Como já esclarecido pelo julgador *a quo*, "em nenhum momento a fiscalização contestou que a decapagem se trata de operação de industrialização, fato reconhecido pela própria impugnante como incontroverso nos autos". O ponto relevante é que a industrialização não foi efetuada pela recorrente, mas por outro estabelecimento, conforme consta na autuação:



7. No caso dos produtos destacados (Bobina Laminada a Quente Decapada), que deram saída do estabelecimento em operações de venda da produção **com suspensão do IPI**, os insumos foram adquiridos da empresa ARCELORMITAL

> BRASIL S.A, CNPJ 17.469.701/0104-82 (localizada em Serra/ES), de acordo com as notas fiscais referentes aos créditos de IPI escriturados, sendo descritos como "**Bobina Laminada a Quente**", em diversas medidas, e remetidos ao estabelecimento da ARCELORMITTAL GONVARRI BRASIL PRODUTOS SIDERURGICOS S/A, CNPJ 02.235.994/0003-12, amparados por notas fiscais de saída com o CFOP 5901 – *Remessa para industrialização sob encomenda.* Os produtos finais – "**Bobina Laminada a Quente Decapada**" são então devolvidos pela ARCELORMITTAL GONVARRI, com a emissão de Notas Fiscais com CFOP 5124 - *Industrialização efetuada para outra empresa,* referente ao produto final e ao processo industrial em si, e com CFOP 5902 - *Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda,* referente à devolução dos insumos utilizados, incorporados aos produtos finais.

Sustenta a recorrente que seria legítima suspensão do IPI vez que, de fato, teria havido "um processo de industrialização pela autuada, ainda que via encomenda".

Ocorre que o estabelecimento fiscalizado - ARCELORMITTAL TUBARAO COMERCIAL S/A, CNPJ: 27.251.974/0010-95, baixado por sucessão no CNPJ - tinha, no período de abril/2012 a junho/2013, como objeto social "a comercialização de produtos de ferro e aço e subprodutos, podendo praticar atividades comerciais de qualquer natureza". Dessa forma o fiscalizado não se enquadra no conceito de estabelecimento industrial trazido pelos art. 8º c/c o art. 4º do Regulamento do IPI/2010[1], mas é considerado como **estabelecimento equiparado a industrial**, nos termos do art. 9º, IV do RIPI/2010, nos seguintes termos:

> Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:
>
> (...)
>
> IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);
>
> (...)

[1] Art. 8o Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4o, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei no 4.502, de 1964, art. 3o).

Art. 4o Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):
I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);
II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);
IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou
V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).
Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Conforme consta expressamente no *caput* do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito, o benefício de suspensão do IPI é concedido na saída dos produtos especificados do **estabelecimento industrial**, e não do estabelecimento equiparado a industrial, como pretende a recorrente:

> Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial** com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) *[negritei]*
>
> *(...)*

Em se tratando de matéria relativa ao IPI, há na sua legislação clara distinção entre estabelecimento industrial e o equiparado a industrial, de forma que é nesse contexto que deve ser lido o art. 29 da Lei nº 10.637/2002. Quisesse o legislador ordinário autorizar o benefício da suspensão também ao estabelecimento equiparado a industrial, certamente que o teria mencionado expressamente no dispositivo.

Como bem esclareceu o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, em seu Voto no Acórdão nº 3403-01.680, é prerrogativa do legislador conferir ou não o mesmo tratamento aos estabelecimentos industriais e equiparados a industriais, nestes termos:

> Voto
>
> (...)
>
> Enfim, a questão que pede resposta é: quando se refere a "estabelecimento industrial", o legislador automaticamente refere-se também ao "estabelecimento equiparado a industrial"? Ou, por outro giro, estabelecimentos industriais e equiparados a industriais têm o regime jurídico de IPI?
>
> Uma análise sistemática da legislação do IPI mostra-me que não. O art. 24 do RIPI/10 (de dicção idêntica a dos regulamentos anteriores) define três espécies de contribuintes de IPI: o importador (inciso I), o industrial (inciso II) e o equiparado a industrial (inciso III). A partir desta definição, cada um desses três tipos de contribuinte passa a receber disciplina legal que não necessariamente é coincidente.
>
> É perceptível a iniciativa do legislador de referir-se não apenas ao industrial, mas também ao equiparado a industrial, sempre que pretende dispensar a ambos uma mesma regra atinente ao imposto. Isso de atesta ao longo de todo o regulamento, como na definição de responsáveis tributários (art. 26, caput), fatos geradores (art. 35, II), momento de ocorrência do fato gerador (art. 36, II), não-incidência (art. 38, II, 'b' e III), suspensão (43, II e III), isenção (art. 54, XIV, XV e XXIII), crédito presumido (art. 134), lançamento (art. 182, I, 'b') e base de cálculo (art. 190, II).
>
> Enfim, o estabelecimento equiparado a industrial é um contribuinte do IPI que recebe do legislador uma disciplina jurídica própria.
>
> Este foi o entendimento proferido no voto vencedor do P.A. nº 13603.000668/2007-94 (ac. 20181.456), julgado em 07 de outubro de 2008, pela extinta 1ª Câmara do 2º C.C., ao qual adiro sem ressalvas, in verbis:
>
> "Ocorre que o RIPI/1998 (e atualmente o RIPI/2002), embora tenha equiparado a industrial, por uma ficção legal, o estabelecimento comercial que se encontre em uma das situações previstas no seu art. 9º, em momento algum declara que essa equiparação asseguraria idêntico tratamento tributário a ambos os estabelecimentos, ou, tampouco, que eles sujeitar-se-iam, necessariamente, ao

> cumprimento das mesmas obrigações fiscais. Pelo contrário, constata-se que tanto o RIPI/1998 quanto o RIPI/2002, ao longo de seus dispositivos, mantém clara distinção entre os estabelecimentos industriais (os quais realizam qualquer uma das operações previstas no seu art. 4º) e aqueles que, embora não exerçam tais atividades, foram equiparados a industriais, oferecendo, ainda, inequívoca percepção de que o legislador, quando pretende abrigar os estabelecimentos industrial e equiparado sob as mesmas regras, manifesta expressamente a sua intenção nesse sentido, através do texto da legislação."
>
> Em suma, trata-se de uma prerrogativa do legislador atribuir ou não aos estabelecimentos equiparados a industriais o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos propriamente industriais.
>
> (...)

Nessa esteira não procede a alegação da recorrente de violação ao princípio da isonomia, da livre concorrência, da capacidade contributiva, da livre iniciativa ou outros, vez que a norma questionada visa justamente atingir situações ou pessoas jurídicas que são, segundo o entendimento do legislador ordinário, merecedoras de tratamento privilegiado dentro do contexto social, econômico e tributário do País, não se olvidando que cabe ao agente administrativo aplicar a lei tal como promulgada, sem estender seus efeitos para hipóteses nela não previstas.

A Solução de Consulta Cosit nº 134, de 13.02.2017, tratou de orientação relativa ao estabelecimento executor da industrialização por encomenda e, por certo, nada poderia prescrever ao estabelecimento encomendante, de forma que o nela mencionado a esse respeito deve ser considerado um mero *obiter dictum*, além do que se trata de juízo hipotético, sendo que, obviamente, no caso concreto, deve ser verificado o atendimento aos requisitos legais ou regulamentares para a fruição da suspensão, em especial, quanto à condição de o estabelecimento que der saída aos produtos ser industrial, nos termos do art. 8º do RIPI/2010.

Tampouco prospera o argumento da recorrente de que a Instrução Normativa RFB nº 948/2009[2], com o art. 27, II, teria limitado as hipóteses de suspensão previstas em lei, vez que o referido ato normativo veicula a correta interpretação que se deve ter do art. 29 da Lei nº 10.637/2002, acima mencionada, no sentido de que o benefício não abrange as saídas de produtos do estabelecimento equiparado a industrial, mas tão somente do estabelecimento industrial.

Quanto à exceção prevista no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 948/2009[3], no sentido de que a suspensão se aplicaria também na hipótese do específico estabelecimento equiparado a industrial ali mencionado, trata-se de situação na qual o legislador ordinário, no art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49[4], dentro da sua prerrogativa

---

[2] Art. 27. O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica:
(...)
II - a estabelecimento equiparado a industrial, salvo quando se tratar da hipótese de equiparação prevista no art. 4º.

[3] Art. 4º O disposto nos arts. 2º e 3º aplica-se, também, a empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equiparada a estabelecimento industrial, nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

[4] Art.17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.
§1o Consideram-se insumos, para os fins deste artigo, os chassis, as carroçarias, as peças, as partes, os componentes e os acessórios.

de conferir tratamento privilegiado a determinadas categorias que seriam merecedoras, entendeu que a "empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda" retratada deveria ter o mesmo tratamento dispensado aos estabelecimentos industriais quanto à saída dos produtos com suspensão. Nada mais do que uma exceção que confirma a regra nos casos não excepcionados.

No entanto, tal exceção claramente não abriga a situação da recorrente. O art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49 trata da instituição de um regime aduaneiro especial na importação e, quando menciona, no seu § 5º, a empresa "empresa comercial atacadista adquirente **dos** produtos resultantes **da** industrialização por encomenda" [negritei] está se referindo aos produtos originados da industrialização por encomenda por conta e ordem de empresa encomendante domiciliada no exterior, **já referida** no *caput* do artigo, por isso, o legislador utilizou "dos" e "da" [negritados na transcrição], em referência aos produtos e à industrialização por encomenda, respectivamente, mencionados anteriormente no dispositivo, e não "de", genericamente, para incluir quaisquer produtos resultantes de qualquer operação de industrialização por encomenda.

Não há que se olvidar que, na técnica de elaboração das leis, uma das funções dos parágrafos é expressar os aspectos complementares à norma enunciada no *caput*, em conformidade com o art. 11, III, "c" da Lei Complementar nº 95/98[5].

Assim, rejeita-se o argumento da recorrente no sentido de que a Instrução Normativa RFB nº 948/2009 teria restringido os limites prescritos pela Lei nº 10.637/2002 ou pela Medida Provisória nº 2.189-49.

Prossegue a recorrente sustentando que o art. 51, II do CTN[6] não teria feito distinção entre estabelecimentos industriais e equiparados, o que não prospera, vez que, no

---

§2o A importação dos insumos dar-se-á com suspensão do IPI.
§3o O Imposto de Importação somente incidirá sobre os insumos importados empregados na industrialização dos produtos, inclusive na hipótese do inciso II do § 4o.
§4o Os produtos resultantes da industrialização por encomenda terão o seguinte tratamento tributário:
I - quando destinados ao exterior, resolve-se a suspensão do IPI incidente na importação e na aquisição, no mercado interno, dos insumos neles empregados; e
II - quando destinados ao mercado interno, serão remetidos obrigatoriamente a empresa comercial atacadista, controlada, direta ou indiretamente, pela pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, por conta e ordem desta, com suspensão do IPI.
§5o A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.
§6o A concessão do regime aduaneiro especial dependerá de habilitação prévia perante a Secretaria da Receita Federal, que expedirá as normas necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

[5] Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:
(...)
III - para a obtenção de ordem lógica:
(...)
b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;
c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;
d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

[6] Art. 51. Contribuinte do imposto é:
I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;
II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

referido inciso, foi respeitada a distinção entre as modalidades de estabelecimento embora tenham recebido, quanto ao aspecto de ser considerado um contribuinte do imposto, o mesmo tratamento.

Como já mencionado, é uma prerrogativa do legislador conferir ou não o mesmo tratamento entre os estabelecimentos industriais e os equiparados a industrial. Como visto no Voto acima do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, há várias outras situações na legislação do IPI em que o tratamento dispensado ao estabelecimento industrial é diverso daquele dado ao estabelecimento equiparado.

De todo modo, o fato de a recorrente ser considerada uma contribuinte do IPI, nos termos do art. 51 do CTN, não lhe dá, por si só, o direito de fruição à suspensão de que trata o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, reservado somente aos "estabelecimentos industriais", e não aos estabelecimentos a eles equiparados.

No que concerne à multa de ofício, melhor sorte não assiste a recorrente, vez que há expressa previsão no art. 80 da Lei nº 4.502/64 para o cabimento da multa também na hipótese de falta de lançamento ou destaque do imposto na nota fiscal, sendo irrelevante para incidência da multa a existência de eventual saldo do imposto a recolher no final do período de apuração ou de prejuízo financeiro aos cofres públicos. Esse entendimento está pacificado neste Conselho Administrativo, conforme se vê nos Acórdãos nºs 202-16.915, CSRF/0202.301, 3402-004.297, 3402-004.139 e 3402-003.181.

Quanto à alegação de que a exigência da multa seria confiscatória, desproporcional ou desarrazoada ou lesaria o direito de propriedade e, portanto, inconstitucional, dela não se pode tomar conhecimento. No caso, verificar a eventual existência de confisco ou lesão ao direito de propriedade seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência dos tributos e da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo.

No âmbito do processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade.

O entendimento no sentido de que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade consta, inclusive, da Súmula nº 2 do CARF, de aplicação obrigatória por seus membros: "Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Quanto aos juros de mora, entendo que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3° da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

> Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, cujos fatos geradores

---

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

> 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79[7], cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral[8]:

> Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)
> Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)
> Art 2º - **Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento** e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e **calculados sobre o valor originário**.
> Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

---

[7] Solução de Consulta Cosit nº 47,de 04 de maio de 2016
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO.DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

[8] Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/caputulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf, acesso em 08/09/2016]
(...)
004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?
Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.
A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.
Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.
Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.
(...)

> Art 3º - Entende-se por **valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025,** de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.
> Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.
> Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos **inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial**.
> *(...)* [grifos desta Relatora]

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, abaixo transcritos, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível**.
>
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

> 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.
>
> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> **§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**. [9]

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF4, rel. Vânia Hack de Almeida), "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

Dessa forma, não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício,

[9] "(...) É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo." (BASTOS, Celso Ribeiro. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código tributário Nacional, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998, p. 148.

eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, de aplicação obrigatória pelos membros do CARF, conforme enunciado abaixo:

> Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula