



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

**Processo nº** 11080.729991/2014-93  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-004.496 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2017  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

IMPORTADOR VAREJISTA. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE.

Não há ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador varejista, equiparado a estabelecimento industrial nos termos do art. 4º, I, da Lei 4.502/1964 e conformidade com o disposto no art. 51, II, do CTN.

NCM. CÓDIGO TARIFÁRIO. PRODUTO COMERCIALMENTE DENOMINADA “CAIXA ORGANIZADORA PLÁSTICA, MULTIUSO”.

O produto caixa com tampa, de plástico (polipropileno), com volume variável conforme o modelo (6 a 51 litros), do tipo utilizado na organização e armazenagem de produtos diversos na economia doméstica, comercialmente denominada “Caixa Organizadora Plástica, Multiuso”, classifica-se no código NCM 3924.90.00.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSTO NÃO LANÇADO NA NOTA FISCAL. APLICAÇÃO DA MULTA. POSSIBILIDADE.

A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do IPI na respectiva nota fiscal sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. CONHECIMENTO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE.**

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Lenisa, que dava provimento integral ao recurso voluntário e os Conselheiros Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus que davam provimento, para excluir a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício lançada. Designado o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède para redigir o voto vencedor quanto às preliminares e o Conselheiro José Fernandes do Nascimento quanto às demais matérias de mérito.

*(assinatura digital)*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente e Redator Designado

*(assinatura digital)*

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora

*(assinatura digital)*

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente, decorrente de fiscalização que tinha por escopo apurar a regularidade da apuração do IPI referente a saída de produtos importados no período de 2010 a 2013. Desse procedimento investigatório tornaram-se conhecidos os fatos que resultaram na exigência de crédito tributário decorrente do IPI, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, além da cobrança da multa regulamentar sobre o tributo não lançado com cobertura de crédito.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 483 a 551) que a autuada se equipara a estabelecimento industrial pela saída de produtos de procedência estrangeira<sup>1</sup>. A autuação deriva do fato que a contribuinte não possuía escrituração de IPI, e não houve creditamento do referido imposto quando da entrada das mercadorias importadas, nem débito nas saídas destes produtos no período fiscalizado. Na DIPJ, declarou que não possui apuração e informações de IPI no período.

O IPI devido foi apurado pela fiscalização e os créditos das notas fiscais de entrada não escriturados foram concedidos e debitados do imposto referente às saídas sem destaque, conforme Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal às folhas 575/583.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou sua impugnação alegando, em síntese:

1. É pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados;
2. O art. 9º, I, do RIPI/02, que equipara o importador a estabelecimento produtor, elege apenas dois fatos como aptos a ensejar a incidência do IPI: um, para os produtos de produção nacional, que é a saída do respectivo estabelecimento produtor, e, outro, para os produtos importados, que é o desembaraço aduaneiro;
3. Não existe na Lei nº 4.502, de 1964, a hipótese de "saída de produtos importados do estabelecimento importador", logo, a saída de produto importado do importador não constitui fato gerador do IPI;
4. O fato gerador do IPI previsto no art. 2º, II, exige a saída do produto nacional do respectivo estabelecimento produtor, ou seja, não basta a saída do estabelecimento industrial, mas é necessário que a saída seja do estabelecimento que industrializou o produto saído, e que o produto seja nacional;
5. No presente caso, quem industrializou o produto saído foi o produtor estrangeiro, e não a impugnante;
6. Em relação aos produtos importados para revenda, o IPI é devido no desembaraço aduaneiro, e somente nesse momento, por força do art. 2º, I, da Lei 4.502, de 1964, havendo uma razão lógica para essa incidência única do IPI, que é a equivalência de cargas, transcrevendo doutrina e jurisprudência que entende apoiar seu entendimento;
7. A sujeição passiva ocorre simplesmente enquanto está investida na qualidade de importador, e não mais quando da revenda, como exige a autoridade fiscal;

---

<sup>1</sup> Tal equiparação, de acordo com a autoridade fiscal, encontra supedâneo nos seguintes dispositivos: artigo 4º da Lei nº 4.502, de 1964, o art. 9º, inciso I, do Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/2002, e o art. 9º, inciso I, do Decreto nº 7.212, de 2010.

8. O importador que revende produtos importados foi equiparado a industrial - uma ficção legal - para eliminar a distorção e evitar prejuízos à indústria nacional, limitando-se à entrada no território nacional, no momento do desembaraço aduaneiro, o pagamento do IPI;
9. A fiscalização cita sempre o Decreto nº 7.660, de 2011, inobstante a autuação englobar período anterior;
10. A suposta classificação fiscal adotada no Auto de Infração está incorreta, tendo a fiscalização sugerido novas NCM para centenas de produtos, citando como suporte Soluções de Consulta genéricas, a exemplo da alteração promovida na posição 3923;
11. Como exemplo, veja-se o item "caixa térmica", classificado pela impugnante na posição 3923.10.00 da TIPI, enquanto a fiscalização considera correta a posição 3923.10.90, embora transcreva a Solução de Consulta nº 203, de 2003, segundo a qual as caixas térmicas se classificam na posição utilizada pela impugnante;
12. A única diferença entre o produto referido na Solução de Consulta e o comercializado pela impugnante está na capacidade, mas isso não é levado em conta para classificação dessa posição específica;
13. A fiscalização alterou, também, a posição do item "lixeira", enquadrando-a na posição 3923.10.90, que se refere a artigos de transporte ou embalagem, mas é extrema de dúvida que uma lixeira pode ser classificada como um objeto de vidro para cozinha, escritório, ornamentação de interiores, etc., bastando, para tanto, a especificação do produto;
14. A fiscalização simplesmente alterou a classificação dos produtos listados no Relatório de Ação Fiscal, quando deveria ter identificado precisamente o item reclassificado, observando-se o disposto no art. 142 do CTN, segundo o qual a autoridade lançadora deve identificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável;
15. No caso, embora tenha identificado o fato gerador - ainda que discutível, conforme já explanado -, a fiscalização não determinou, com precisão, a matéria tributável, tendo simplesmente apurado sua base de cálculo e indicado supostos erros de classificação fiscal cometidos pela impugnante, sem, no entanto, provar o alegado;
16. A multa de ofício é ilegítima, e admitindo-se, por hipótese, que os argumentos anteriores sejam ultrapassados, fato é que a multa aplicada não pode prosperar, pois, por força do art. 142 do CTN, a autoridade lançadora não tem competência para impor multa, sendo sua competência restrita à proposição de aplicação de multa, e, no caso, não tendo sido proposta nenhuma, impõe-se, caso se mantenha o lançamento, fazê-lo apenas em relação ao principal e juros;
17. A multa punitiva de 75% tem por finalidade, como seu próprio nome sugere, punir uma infração, a qual, atendendo à Teoria Geral de Direito Penal, deve ser individualizada, isto é, aplicada a depender do caso concreto;

18. Deve-se, portanto, observar a dosimetria da pena, de acordo com a conduta praticada no caso concreto, conforme arts. 108, V, e 112, do CTN c/c art. 5º, XLVI, da Constituição Federal, em atendimento aos princípios da isonomia e da proporcionalidade;

19. No caso, a equidade impõe que, havendo dúvida razoável, seja excluída a responsabilidade (numa espécie de anistia);

20. Não se diga, de outro lado, que o julgador administrativo não pode deixar de aplicar a lei que define a multa em 75%, porque não é isso o que se pretende, pois o que se quer é a aplicação conjunta daquele dispositivo com os arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI, da Constituição Federal, o que é possível (e até dever do julgador) consoante manifestação da Profa. Alessandra Machado Brandão Teixeira, que trata do contribuinte idôneo, ético e regular;

21. Não se diga, também, que a vedação ao confisco não se aplica à multa, porque, a bem da verdade, embora o texto constitucional mencione apenas "tributos", a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao artigo 150, inciso IV, da Constituição a fim de aplicá-lo também às multas;

22. Na cobrança do crédito tributário não poderão incidir juros SELIC sobre a parcela da multa de ofício, pois, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos "decorrentes de tributos e contribuições", e não sobre as penalidades pecuniárias;

23. Requer que sejam acolhidos os seus argumentos para, julgando improcedente a acusação fiscal e o respectivo lançamento, cancelar o Auto de Infração impugnado, bem como que seja atribuída à legislação a interpretação que lhe for mais favorável, em obediência ao art. 112 do CTN, e, ainda, no interesse da verdade material, coloca-se ao inteiro desse colegiado para apresentar, em eventual perícia ou diligência que seja designada, os documentos e outros subsídios necessários à apuração da improcedência do lançamento.

A instância de origem julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente, em acórdão que resultou na seguinte ementa:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI***

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013*

***SAÍDAS NO MERCADO INTERNO DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.***

*O estabelecimento que der saída no mercado interno a produtos de procedência estrangeira é equiparado a industrial, sendo devido o IPI não lançado nas notas fiscais.*

***IPI. MULTAS.***

*A falta de recolhimento do IPI é fato punível com a multa de ofício capitulada no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo que não se confunde a penalidade imposta para coibir ou punir infrações à legislação tributária com a utilização do tributo com efeito de confisco.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, a contribuinte interpôs recursos voluntário, o que ensejou a subida dos autos do processo a este Conselho.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado

A contribuinte foi intimada sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem em 11/05/2016<sup>2</sup>, e interpôs tempestivamente o recurso voluntário em 10/06/2016 (fls. 767/800), conforme atesta o Termo de Solicitação de Juntada (fl. 766).

Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade do recurso, é de rigor o seu conhecimento.

### **1.PRELIMINAR**

#### **1.1. SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DE SE INVOCAR JULGAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA PARA LEGITIMAR A AUTUAÇÃO.**

A recorrente alega que a decisão recorrida deixou de apreciar os fundamentos de defesa apresentados na impugnação porque assumiu que a questão estaria superada pelo julgamento do tema, em sede de recursos repetitivos, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Porém, a decisão proferida nos autos do processo paradigma da discussão<sup>3</sup>, ainda não transitou em julgado, aguardando o pronunciamento daquela Corte sobre os embargos de declaração opostos.

É a reflexão apresentada pela contribuinte sobre o assunto:

---

<sup>2</sup> Termo de Abertura de Documento à folha 764.

<sup>3</sup> Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.403.532/SC.

*"A bem da verdade, a última decisão da Primeira Seção do STJ, ao contrário de apontar para uma jurisprudência dominante, revela a oscilação da jurisprudência num curto espaço de tempo: a Primeira Turma vinha decidindo de uma forma (há uma década); a Segunda Turma de outra (isso há pouco mais de três anos); há dois anos a Primeira Seção inclinou-se pelo entendimento da Primeira Turma e há um ano mudou sua posição. Não há, portanto, jurisprudência dominante; há, na verdade, uma oscilação dominante.*

*Embora o último julgamento a que se refere a decisão recorrida tenha sido submetido ao rito dos recursos repetitivos, o que poderia indicar uma possível pacificação (que é o que se espera de uma Corte de Uniformização), o entendimento firmado não está produzindo, porque, insista-se, não é definitiva. Veja a propósito o disposto no art. 543-C do CPC:*

*Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.*

*§ 1º. Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos de controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.*

*Com efeito, enquanto o pronunciamento do STJ não se tornar definitivo, o eventual resultado parcial do julgamento submetido ao rito dos recursos repetitivos, não deve ser aplicado aos processos com igual objeto. Até mesmo para preservar a segurança jurídica.*

*(...)*

*Diante disso, nem poderia a decisão recorrida, tampouco poderá essa Colenda Corte, aplicar o resultado do julgamento do STJ enquanto não formar, em definitivo, o entendimento daquela Corte de Uniformização. Essa, aliás, a disposição expressa do § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria n. 343/2015 (Regimento Interno do CARF):*

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 2º. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelos Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei n. 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF". (fls. 773/774 - grifos no original).*

O auditor autuante fundamentou a equiparação do contribuinte/ recorrente a industrial com base no artigo 4º, da Lei n. 4.502/1964, no inciso I do art. 9º do Decreto n. 4.544/2002 (RIPI/02) e no mesmo dispositivo do RIPI/2010 (Decreto n. 7.212/2010).

Por sua vez a recorrente, em sua impugnação, questiona a legitimidade dos mencionados dispositivos a enquadrá-la na definição de industrial, já que a saída do produto importado não constitui fato gerado do IPI. Deste modo, não poderia ser equiparado a produtor/industrial nacional.

Nas palavras da contribuinte:

*"(...) sendo certo que vigora o princípio da legalidade em matéria tributária, é imperioso buscar, na lei, a razão do regulamento. E o próprio Decreto, diga-se de passagem, indica, como fundamento do art. 9º, I, do art. 4º, I da Lei n. 4.502/64.*

*É verdade que a Lei também equipara o importador a industrial, conforme dispositivo a seguir:*

*Art. 4º. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira.*

*A questão é que a mesma lei que equipara ao importador e estabelecimento produtor elege apenas dois fatos como aptos a ensejar a incidência do IPI. Veja:*

*Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:*

*I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;*

*II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.*

*Repare que a mesma lei que equipara o industrial a importador elege dois fatos geradores para o IPI: i) um para os produtos de produção nacional, que é a saída do respectivo estabelecimento produtor; ii) outro para os produtos importados, que é o desembaraço aduaneiro. Não existe na Lei n. 4.502/64 a hipótese 'saída de produtos importados do estabelecimento importador'.*

*Significa que a saída do produto importado do importador não constitui fato gerador do IPI, ainda que este seja equiparado a estabelecimento produtor. E isso por uma razão simples: **não está saindo produto de produção nacional.***

*Tem mais. O fato gerador desenhado no art. 2º, II, exige que se trate da saída do **produto nacional do respectivo estabelecimento produtor**. Ou seja, não basta a saída do estabelecimento industrial; é necessário que a saída seja do estabelecimento que industrializou o produto saído. Veja que no presente caso quem industrializou o produto saído foi o produtor estrangeiro, e não a Impugnante" (fls. 595/596 - grifos no original).*

O acórdão recorrido, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Salvador sobre a impugnação, apreciou a questão de forma extremamente - e prejudicialmente- lacônica, como se percebe da transcrição abaixo:

" Equiparação a industrial



*O Regulamento do IPI de 2002 (art. 24, inciso I) e o RIPI/2010 dispõem que os importadores, quer pessoa física ou jurídica, são contribuintes do IPI, sendo irrelevante o destino dado às mercadorias importadas, se para consumo, utilização, comércio, industrialização, etc. Neste caso, o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro, que consiste no ato final do despacho e da conferência aduaneira e dos procedimentos administrativos tendentes a verificar a regularidade da importação.*

*Em relação aos produtos importados para revenda, a impugnante alega que o IPI é devido somente no desembaraço aduaneiro, por força do art. 2º, I, da Lei 4.502, de 1964.*

*Porém, a legislação prevê que ao dar saída aos produtos importados, a qualquer título, tem-se a equiparação a estabelecimento industrial, na forma do art. 9º do RIPI/2002:*

*Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I)*

*(...) grifei*

*O fato gerador do imposto, na forma do art. 34, inciso II, e nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, é a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Assim, o comerciante que importa e vende os produtos estrangeiros fica equiparado a industrial, sujeitando-se ao pagamento do IPI no desembaraço aduaneiro e na saída dos bens importados.*

*Este entendimento está sedimentado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tal questão também já se encontra superada em face do Acórdão do Superior Tribunal de Justiça de 18/12/2015, cuja ementa a seguir transcreve-se, proferido sob o rito dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC, tendo sido admitido o processamento dos embargos de divergência (EREsp nº 1403532) como repetitivo:*

*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).*

- 1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN - que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.*

2. *Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.*
3. *Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.*
5. *Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".*
6. *Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

*Assim, não há dúvida de que a autuada é contribuinte do IPI, na qualidade de equiparada a industrial, quanto às operações relativas a produtos de sua importação, quando da saída das mercadorias do próprio estabelecimento-matriz, filiais, ou mesmo da repartição aduaneira na hipótese de o produto ser remetido diretamente a estabelecimento de outra empresa. Sendo contribuinte do imposto, sujeita-se também, em cada estabelecimento, às respectivas obrigações acessórias, tais como a emissão das notas fiscais e livros mencionados na legislação de regência, sendo, portanto, procedente o Auto de Infração". (fls. 747/748)*

Percebe-se que a turma de origem não apreciou os argumentos da contribuinte; simplesmente reproduziu o texto dos dispositivos indicados pela autoridade autuante sem, contudo, estabelecer uma justificativa que remeta a conclusão de que esta norma e esta interpretação são as únicas- ou as mais apropriadas - a prevalecer na hipótese dos autos.

Do trecho transcrito, constata-se que o único fundamento utilizado no acórdão foi o que decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência n. 1.403.532 que efetivamente ainda não está acobertado pelo manto da coisa julgada, já que pendem os julgamentos dos embargos de declaração opostos sobre tal decisão. Desta forma, o mencionado acórdão - ainda que proferido sobre recurso paradigma da sistemática dos repetitivos - não pode ser utilizado como único fundamento para decidir, por lhe faltar o indispensável atributo de "coisa julgada".

Não resta dúvidas que o argumento sobre a possibilidade - ou não - da contribuinte ser equiparada a industrial, para fins de submissão de suas operações ao IPI, é essencial para a solução da lide. Também não restam dúvidas que a instância de origem não apresentou quaisquer outros fundamentos como razão de decidir, além da decisão proferida pelo Superior Tribunal. Por considerar que a mencionada decisão ainda não ganhou os

contornos da efetividade necessária para ser adotada como *ratio decendi* (nos termos do artigo 62-A do RICARF), entendo que o acórdão recorrido padece da nulidade da omissão relevante.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário e determinar a devolução dos autos à instância de origem, para que lá seja proferido novo julgamento sobre os argumentos de defesa da recorrente.

Vencida na questão preliminar, passo aos demais argumentos da recorrente.

## 2. MÉRITO

### 2.1. SOBRE O PAPEL DO CTN QUANTO ÀS REGRAS DE INCIDÊNCIA DO IPI *VERSUS* A LEI N. 4.502/64. SOBRE A COBRANÇA PRETENDIDA E A ALTERAÇÃO DA NATUREZA DO IPI E A INVASÃO DA COMPETÊNCIA DE OUTROS TRIBUTOS.

A recorrente afirma que a regra matriz da incidência do IPI não está contida no texto do Código Tributário Nacional, já que este é norma geral, fazendo as vezes de lei complementar a que alude a alínea *a* do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal. O Código funciona, somente, como garantidor dos limites a serem observados pelos legisladores. Os fatos geradores do IPI estão elencados no artigo 2º da Lei n. 4.502/1964, dentre os quais não se contempla a hipótese dos autos.

No indigitado artigo 2º, são indicados como contribuintes submetidos ao IPI (i) os importadores, na oportunidade em que promovem o desembaraço aduaneiro e (ii) os produtores nacionais, na saída dos produtos de seus recintos industriais.

Alerta que no Parecer Normativo RFB n. 24, de 28/11/2013, está consignado que nas hipóteses em que *"a indústria local adquire o produto para revenda, mesmo havendo, na revenda (tal qual ocorre com o importador), saída de estabelecimento industrial (a diferença é que no caso do importador a saída é de estabelecimento equiparado a industrial), não ocorre a incidência do IPI"*. E continua o seu raciocínio ao apontar que *"até mesmo a saída de um estabelecimento industrial, quando figura na condição de revendedor (e não produtor), não constitui fato gerador do IPI"* entendimento também expresso no Parecer Normativo RFB n. 24, de 28/11/2013.

Defende que em relação *"aos produtos importados para revenda (diferente do IPI devido pelo industrial, que, em regra, é plurifásico) o IPI é devido no desembaraço aduaneiro, e somente nesse momento"*. E justifica que:

*"O IPI exigido na importação é necessário para proteger o produto nacional, evitando a concorrência desleal. Se diferente fosse, isto é, se não fosse cobrado o IPI no momento do desembaraço aduaneiro, haveria atropelo ao preceito constitucional da isonomia (caput do art. 5º) , ao princípio, também constitucional, da livre concorrência (art. 179, IV) e, sobretudo, ao objetivo da nossa Constituição Cidadã que é o equilíbrio e a integração entre os povos (art. 4º).*

*Assim é que a Recorrente está sujeita ao IPI enquanto investida na qualidade de importador. No entanto, a sujeição passiva ocorre simplesmente nesse momento, e não mais quando da*

***revenda, como exige a Autoridade Fiscal e a decisão recorrida***  
(fl. 782 - grifos no original).

A Recorrente alega que ao se permitir a tributação ora combatida, estar-se-ia admitindo a violação ao princípio da legalidade e da lógica, além da invasão da competência da União Federal sobre matéria tributária de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal (em evidente ofensa ao artigo 153, IV, c/c art. 155, II, todos da Constituição Federal).

Isso porque o conceito de "produto" adotado pela legislação que rege o IPI corresponde ao objeto que é resultante de um processo de industrialização, transformação. Quando remetido ao comércio (revenda), o produto industrializado transmuta-se em mercadoria e assim será até que atinja o consumidor final. Enquanto produto industrializado, é possível falar em incidência do IPI. Já sobre mercadoria, o imposto incidente será o ICMS.

Vamos aos fatos.

De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte *"importa diversas mercadorias para revenda. As saídas de mercadorias do estabelecimento ocorrem com a emissão de notas fiscais de transferência para as lojas"* (fl. 483).

Justifica a equiparação a industrial porque a contribuinte dá saída aos produtos importados de procedência estrangeira, o que a enquadraria nas hipóteses previstas no art. 4º da Lei n. 4.502/1964, inciso I do art. 9º do Decreto n. 4.544/2002 (RIPI/02) e no inciso I do art. 9º do Decreto n. 7.212/2010. A autoridade fiscal alega que:

*"Neste caso é tributada a saída dos produtos que foram importados diretamente pela mesma pessoa jurídica que deu a saída para o mercado interno desde a publicação da Lei n. 4.502/64. Já as empresas que derem saída de produtos importados indiretamente, ou seja, por intermédio de outra pessoa jurídica, foram equiparadas a estabelecimento industrial posteriormente, pelo art. 79 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13 da Lei n. 11.281/2006".*

Diante dos fatos, destaco que não há pertinência com a hipótese dos autos o teor do Parecer Normativo COSIT n. 24, de 28/11/2013, como equivocadamente leva a crer a defesa da contribuinte. Isto porque, como afirmado pela própria recorrente, esta é varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados, e o mencionado Parecer aprecia a incidência do IPI nas hipóteses de saída do estabelecimento industrial de produto fabricado por terceiro e por ele revendido, quando o industrial fabrica produtos idênticos do exterior. Segue transcrição do indigitado texto opinativo:

*"O presente Parecer tem por objetivo reformular a orientação posta no Parecer Normativo RFB n. 13, de 6 de setembro de 2013, que atualizou e revogou o Parecer CST n. 459, de 1970.*

*2. No caso em questão, estabelecimento industrial adquire de outros estabelecimentos industriais produtos idênticos aos de sua fabricação para atender às necessidades crescentes do mercado. Os produtos comprados já vêm preparados para a venda aos consumidores, não necessitando de nenhuma espécie de melhoramento. Discute-se a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na revenda desses produtos".*  
(grifos nossos)

Ao se conformar com a definição varejista, e não industrial, a recorrente se diferencia da hipótese tratada no texto acima transcrito.

Como já registrado nesse voto, o Superior Tribunal de Justiça ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.403.532/SC<sup>4</sup>, sinalizou que a tese que provavelmente prevalecerá é a que *"os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil"*. Contudo, pende de julgamento os embargos de declaração opostos sobre essa decisão. Desta forma, por ainda não estar acobertada pelo manto da coisa julgada, entendo que esta decisão ainda não é de observância obrigatória pelos membros deste Conselho.

Aliás, é importante registrar que a tese não foi acolhida pela unanimidade dos julgadores que participaram daquela sessão de julgamentos. Restou vencido o relatório do processo, Ministro Napoleão Maia, e os Ministros Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa.

O relator do feito apresentou um tracejado da jurisprudência da Egrégia Corte sobre o tema e, diante do Princípio da Proibição do Retrocesso, entendeu que a consolidação da jurisprudência até então prevalente<sup>5</sup>, era questão de direito e de justiça. Utilizou como razão de decidir a notável inferência, decorrente dos dispositivos legais pertinentes a matéria, que:

*"A equiparação do importador/comerciante ao industrial, com fundamento no art. 46, II c/c o art. 51, II, e parágrafo único do CTN, para fins de nova tributação do IPI, é uma equiparação verdadeiramente ficcional e o legislador - como todos sabem - não é livre para estabelecer equiparações aleatórias, oportunísticas ou dissociadas dos propósitos do processo de industrialização, pois tal proceder fere o disposto no art. 110 d oCTN".* (grifos no original)

O Relator do feito, em seu voto, sugeriu a consagração da tese que

*"tratando-se de empresa importadora de mercadoria estrangeira, o fato gerador do IPI ocorre no momento do desembarço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do mesmo tributo na saída do produto quando de sua comercialização no mercado interno, ante a vedação do fenômeno da bitributação".*

Ao que me parece, o pronunciamento da Ministra Regina Helena Costa feito na oportunidade de julgamento do paradigma é o mais coerente porque, ao partir da distinção das três materialidades do IPI (incidente no desembarço aduaneiro, o padrão/ industrial, e o incidente sobre arrematação), chega a inevitável conclusão que "não é possível falar-se na incidência do IPI na revenda, na comercialização de um produto industrializado sobre o qual já incidiu o IPI importação". Segue a lógica apresentada pela Ministra:

<sup>4</sup> Julgamento realizado em 14/10/2015 pela Primeira Seção do STJ, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

<sup>5</sup> Recurso Especial n. 841.269/BA, sob a relatoria do Ministro Francisco Falcão: "I. O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembarço aduaneiro ou na arrematação em leilão. II. Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembarço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação".

*"Penso que a questão relativa à exigência do IPI (Imposto sobre Produto Industrializados) na revenda do produto importado, ou seja, após o produto industrializado importado ter sido desembaraçado, resolve-se à luz da Constituição da República (art. 153, IV) e do Código Tributário Nacional (art. 46).*

*O dispositivo constitucional autoriza a União a instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, cuja materialidade encontra-se desdobrada no art. 46 do Código Tributário Nacional, ao dispor:*

*O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*

*I) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II) a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;*

*III) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.*

*Desse modo, o IPI possui três materialidades. Na verdade, são três impostos muito distintos entre si, constituindo-se o IPI na arrematação o menos importante deles.*

*Ainda há o IPI no desembaraço aduaneiro e o IPI - com essa dicção não muito didática do Código - na saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51.*

*São dois IPIs completamente diferentes. O IPI padrão é justamente aquele a que se refere o inciso II desse artigo, incidente sobre operações que tenham por objeto produtos industrializados, devido durante o ciclo de industrialização. Nessa materialidade, o IPI é plurifásico ou multifásico, o que significa dizer que incidirá nas operações sucessivas durante todo o ciclo de industrialização. É por isso que, evidentemente, atua nessa seara o princípio da não cumulatividade, que só faz sentido falar nesse contexto de imposto plurifásico ou multifásico.*

*(...)*

*Ocorre que a discussão vertida no bojo deste recurso repetitivo não diz respeito a esse IPI e, portanto, não faz sentido falar em imposto plurifásico ou multifásico, em não cumulatividade, porque não é disso que se trata. **Estamos falando do IPI na importação e este - isso a doutrina diz há décadas e sem dissonância - é um verdadeiro adicional do próprio Imposto de Importação.***

***Incide, pois, o IPI na importação, da mesma maneira que incide o Imposto de Importação, porque o objeto da importação é um produto industrializado e, com toda a carga extrafiscal que a sustenta, a instituição desse imposto visa, justamente, a proteção da indústria nacional.***

***Nessa hipótese, em se tratando de adicional do Imposto de Importação, o IPI não se caracteriza como imposto multifásico,***

***mas sim monofásico incidindo, portanto, uma única vez - no momento do desembaraço aduaneiro.***

*Indispensável, pois, a distinção entre as hipóteses de incidência e as materialidades para afastar-se, no caso do inciso I do art. 46, princípios e regramentos que são próprios do IPI padrão, do IPI típico, que é o IPI nas operações sobre produtos industrializados, o IPI interno.*

*Com efeito, a tese em discussão encontra resposta tão somente na interpretação do dispositivo, sendo desnecessário socorrer-se da lei do IPI ou de decretos.*

***Na verdade, este IPI tem uma configuração completamente diferente do IPI do inciso II, do art. 46. Por isso, não é possível falar-se na incidência do IPI na revenda, na comercialização de um produto industrializado sobre o qual já incidiu o IPI importação.***

***Não há nenhuma justificativa que sustente o entendimento contrário, pois ausente lei prevendo a incidência e, se houvesse, estaria em confronto com o Código Tributário Nacional, que é lei complementar, à qual todas as normas tributárias têm que render homenagem, por contemplar normas gerais do Direito Tributário.***

***Parece-me revelar a pretensão fiscal uma preocupação meramente arrecadatória,* consoante pontuado pelo Sr. Ministro Relator". (grifos nossos)**

E a conclusão compartilhada entre os Ministros Napoleão Maia e Regina Helena Costa ricocheteia neste Conselho, o que está evidente no voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça no julgamento do Processo n. 10.580.002114/2005-87<sup>6</sup>, ao ser submetido ao julgamento da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamentos. Reproduzo os principais excertos do brilhante voto:

*"Realmente, ao definir os limites dos conceitos de 'importação' e de 'mercadoria importada' para limitar e diferenciar a incidência dos impostos sobre a importação, da incidência dos impostos incidentes sobre o mercado interno, valendo-se dos ensinamentos da Jurisprudência Americana, Aliomar Baleeiro há muito já esclarecia que: 'o conceito de importação vai até a casa do importador e só deixa a mercadoria quando ela sai da para a mão de terceiros ou quando o importador rompe o original package (...) a mercadoria só pode ser tributada depois que sai das mãos do importador ou se rompem os envoltórios para a venda a varejo, ocasião em que pode se tributada pelo imposto de consumo ou de vendas' (cf. Aliomar Baleeiro in 'Direito Tributário da Constituição', Ed. Financeiras S.A., IBDF n. 8, 1959, pág. 156).*

*A par da discussão sobre a inconstitucionalidade da instituição do desembaraço aduaneiro como fato gerador do IPI, insuscetível em sede administrativa, merece registro que a*

<sup>6</sup> Julgamento ocorrido em 24/5/2012, que resultou no Acórdão n. 3402-001.792.

*Doutrina mais recente em uníssonamente reconhecido que a eleição do importador como contribuinte do IPI e sua 'equiparação' a estabelecimento industrial estão intrinsecamente vinculadas a 'funções protecionistas' e 'reguladoras' de caráter extra-fiscal.*

*Entretanto, ao estabelecer as possíveis hipóteses de incidência e contribuintes decorrentes da matriz constitucional do IPI, a Lei Complementar (arts. 46 e 51 do CTN) expressamente dispõe que:*

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

*I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*

*II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51.*

*(...)*

*Art. 51. O contribuinte do imposto é:*

*I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

*(...)*

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

*Da mesma forma ao explicitar os fatos geradores e contribuintes autorizados pela Lei Complementar, a Lei ordinária recepcionada pela Constituição (Lei n. 4.502 de 30/11/64 - DOU 30/11/64) expressamente estabelece que:*

*Art. 2º. Constitui fato gerador do imposto:*

*I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;*

*II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.*

*(...)*

*§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.*

*§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (§ 3º acrescido pela Lei n. 10.833/2003).*



*Art. 4º. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*I - os importadores e arrematantes de produtos de procedência estrangeira;*

*II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;*

*(...)*

*§ 2º. Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo (Primitivo parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-lei n. 34, de 18/11/1966).*

*Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuídos do montante do Imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer (Redação dada pelo Decreto-lei n. 1.136, de 07/12/1970).*

*§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento (§ 1º acrescido pelo Decreto-lei n. 1.136/1970).*

*(...)*

*§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparado à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei (Redação dada pela Lei n. 7.798, de 10/07/1989).*

*Art. 35. São obrigados ao pagamento do Imposto:*

*I - como contribuinte originário:*

*a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados*

*que, real ou fictamente, saírem de seu estabelecimento, observadas as exceções previstas nas alíneas a e b do inciso II do art. 5º.*

*b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem'.*

*Dos preceitos expostos resulta claro que, nos expressos termos da legislação de regência, o fato gerador do IPI ocorre, tanto no 'desembaraço aduaneiro' de produto industrializado importado (arts. 46, inc. I e 51 inc. I do CTN, art. 2º, inc. I e §§ 2º e 3º da Lei n. 4.502 de 30/11/64), quanto na subsequente saída do produto recém nacionalizado pelo respectivo estabelecimento importador (arts. 46, inc. II e 51 inc. II do CTN, art. 2º, inc. II da Lei n. 4.502/64) que, nesta última hipótese, equipara-se a estabelecimento produtor para fins de incidência do IPI na operação interna (art. 4º incs. I e II da Lei n. 4.502/64), assim como suas filiais que exerçam comércio de produtos importados, e portanto estão 'obrigados ao pagamento do imposto', como contribuintes originários 'em relação aos produtos tributados que, real ou fictamente, saírem de seus estabelecimentos (art. 35,, inc. I, alínea a da Lei n. 4.502/64), cuja 'importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período (cf. art. 25 da Lei n. 4.502/64).*

*Dos mesmos preceitos verifica-se que estão expressamente excluídas desta equiparação a estabelecimento produtor e, conseqüentemente excluídas da incidência da tributação interna do IPI, as saídas a 'filiais e demais estabelecimentos' que exercem o 'comércio de produtos importados' e 'operem exclusivamente na venda a varejo' (cf. art. 4º, inc. II e § 2º da Lei n. 4.502/64).*

*A distinção entre comércio atacadista e varejista encontra-se perfeitamente definido no RIPI/82, então vigente, que em seu art. 14 (arts. 14 do RIPI/98 e RIPI/02)*

*(...)*

*Em suma, da conjugação dos preceitos retro transcritos resulta claro que estão expressamente excluídas da equiparação a estabelecimento produtor e, conseqüentemente excluídas da incidência da tributação interna do IPI, as subsequentes saídas a 'filiais e demais estabelecimentos' que exerçam 'o comércio de produtos importados' e 'operem exclusivamente na venda a varejo' (cf. art. 4º, inc. II e § 2º da Lei n. 4.502/64) assim entendidos os estabelecimentos que efetuem vendas diretas a consumidor, ainda que realizem vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas (arts. 14 inc.II do RIPI/82 do RIPI/98 e do RIPI/02)".*

No caso concreto, inserindo-se no conceito de estabelecimento varejista, cuja atividade precípua é exatamente efetuar "vendas diretas a consumidor" (arts. 14, II do RIPI/02), parece não haver dúvida de que a recorrente estava expressamente excluída, não só da equiparação a estabelecimento produtor, mas da conseqüente incidência do IPI.

Por tudo que foi exposto, entendo que a autuação deve ser cancelada, já que há época dos fatos fiscalizados não existia previsão normativa para a exigência do IPI contra a recorrente, que não era equiparada a estabelecimento produtor (art. 4º, inc. II e § 2º da Lei n. 4.502/64 e art. 14 do RIPI/02).

## 2.2. SOBRE A RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

A recorrente se insurge contra a classificação fiscal adotada pelo auditor, já que a autuação feita se fundamenta no Decreto n. 7.660/2011, sendo que os fatos fiscalizados ocorreram no período de janeiro/2010 a dezembro/2013. Diante dessa constatação, a recorrente afirma que:

*"Deste modo, restou demonstrado que o Decreto n. 7.660/2011 não pode servir de base legal para autuação referente ao período de janeiro de 2010 até dezembro de 2011, haja vista que o art. 6º do referido Decreto expressamente prevê a produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012, isto é, metade do período autuado".*

Aponta que a fiscalização sugere outras NCMs para centenas de produtos, citando como suporte classificação de NCM genéricas, ou indica classificações diferentes para produtos idênticos.

Com efeito, a determinação contida no art. 6º do Decreto n. 7.660/2011, onde se lê a ressalva que *"esta norma produzirá efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 2012"*, impõe o cancelamento da autuação sobre fatos ocorridos no período de janeiro/2010 a dezembro/2011, por estrita obediência ao texto da lei.

Mais especificamente sobre a divergência acerca das classificações, a Recorrente destaca:

### A) "ORGANIZADORES" - NCM 9403 - CONTRIBUINTE *VERSUS* NCM 3924.900 - FISCO.

A recorrente apresenta uma tabela, onde estão expressos os produtos e as classificações defendidas pela contribuinte e questionadas pelo fiscal:

| Código da Mercadoria | Descrição da Mercadoria             | NCM<br>WMS | Alíquota<br>WMS | NCM SRF  | Alíquota<br>SRF |
|----------------------|-------------------------------------|------------|-----------------|----------|-----------------|
| 73149815064          | CX ORGANIZADORA 68L<br>18150608 IMP | 94036000   | 5%              | 39249000 | 10%             |
| 73149815927          | CX ORGANIZADORA 68L<br>18152208 IMP | 94036000   | 5%              | 39249000 | 10%             |
| 73149815958          | CX ORGANIZADORA 68L<br>18159508 IMP | 94036000   | 5%              | 39249000 | 10%             |
| 789737315184         | ORGANIZADOR INFANTIL                | 94033000   | 5%              | 39249000 | 10%             |

|               |                     |          |    |          |     |
|---------------|---------------------|----------|----|----------|-----|
|               | CNSF072.0093FCB I   |          |    |          |     |
| 7891737592363 | ORG DOBRAVEL 10 DIV | 94037000 | 5% | 39269090 | 15% |

Informa que a classificação apontada como correta pelo fisco (NCM 9249000) refere-se a "outros serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou toucador, de plástico". Já a classificação adotada pela recorrente (NCM 9403) corresponde aos seguintes produtos:

**94.03 - OUTROS MÓVEIS E SUAS PARTES.**

*Entre os móveis desta posição, na qual são agrupados não só os artefatos **EXCLUÍDOS** das posições precedentes mas também as suas partes, cabe mencionar, em primeiro lugar, os que se prestam, geralmente, para a utilização em diversos lugares, tais como armários, vitrinas, mesas, porta-telefones, mesas para escritório, secretárias, estantes e outros móveis de prateleiras (incluindo uma única prateleira apresentada com suportes que se fixam à parede).*

*Citam-se, em seguida, os artigos para guarnição de interiores especialmente concebidos:*

*1) **PARA RESIDÊNCIAS, HOTÉIS, ETC.**, tais como: baús, arcas para roupa, arcas para pão ou uchas, contadores, colunas, mesas de toucador, penteadeiras, mesas pé-de-galo, guarda-vestidos, armários para roupa branca, cabides, bengaleiros, aparadores, guarda-pratas, guarda-comida, mesas de cabeceira, camas (incluídas as camas reversíveis, as camas de campanha, as camas dobráveis, os berços), mesas de costura, anteparos para aquecedores (fogões-de-sala), biombos, cinzeiros de pé, armários de música, escrivaninhas, cercados (parques) para crianças, mesas rolantes (para aperitivos, licores, por exemplo), mesmo equipadas com resistências de aquecimento.*

Para demonstrar a inadequação da classificação pretendida pelo fiscal - NCM n. 789737315184, a recorrente apresenta foto do que são os organizadores infantis:



Considerando o objeto em questão, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte, já que mais específica e apropriada para descrever a mercadoria importada.

**B) "LIXEIRAS" - O FISCO UTILIZA TRÊS CLASSIFICAÇÕES DIFERENTES PARA O MESMO PRODUTO.**

A recorrente se insurge contra as diferentes classificações adotadas pelo fisco sobre o mesmo produto. Alega que as lixeiras receberam três classificações diferentes, apesar de serem iguais na composição, sendo o que lhes difere, somente a capacidade.

E apresenta sua insurgência na planilha abaixo reproduzida:

| Código da Mercadoria | Descrição da Mercadoria                | NCM WMS  | Alíquota WMS | NCM SRF  | Alíquota SRF |
|----------------------|----------------------------------------|----------|--------------|----------|--------------|
| 00073149108289       | LIXEIRA ULTRA TOUCH IMPORTADO REF 1082 | 70132900 | NT           | 39231090 | 15%          |
| 07805660010191       | LIXEIRA PLÁSTICO 35 LTS WENCO          | 72042100 | NT           | 39241000 | 10%          |
| 07805660013376       | LIXEIRA PLASTICO 125 LTS C/RODA WENCO  | 72042100 | NT           | 39249000 | 10%          |
| 07891737193133       | LIXEIRA INOX 5L IMP 5L                 | 72042100 | NT           | 73239300 | 10%          |

Afirma que não existem motivos plausíveis para a classificação da "Lixeira Ultra Touch Importado Ref. 1082" na posição NCM 39.23 (artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos, rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos), por que a mercadoria é esta:



Conclui que "*obedecendo a coerência necessária para a classificação das mercadorias a Autoridade Fiscal deveria incluir as três lixeiras de plástico num mesmo grupo de NCM 3924, aplicando-se desse modo a alíquota de 10% e não a de 15%*". (fl. 792).

Ainda no que concerne as lixeiras, a recorrente defende que a "Lixeira Inox 5L IMP 5L" deveria ter sido classificada como NCM 72042100, já que é composta de aço inox.

De fato, não existem fundamentos aptos a defender as classificações pretendidas pelo fisco, já que se tratam de um só produto, que impõe a submissão a uma só classificação. Deste modo, por inexistirem argumentos suficientes para a manutenção da autuação sobre a importação das lixeiras, dou provimento ao recurso da contribuinte.

### **2.3. SOBRE A INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO NO PERCENTUAL DE 75%.**

A recorrente sustenta que os termos insertos no art. 142 do CTN<sup>7</sup> inviabilizam a autoridade lançadora a impor multas, já que sua competência está delimitada a proposição das sanções.

Considera que a multa punitiva de 75%, tal como sanção de direito penal, requer a individualização da conduta e seu cálculo deve estar vinculado a dosimetria da pena (raciocínio apresentado com fulcro nos artigos 108, V e 112 do CTN, c/c art. 5º, XLVI da Constituição Federal).

Esclarece que, no caso em concreto, a multa foi imposta sem que fossem apreciados os argumentos - razoáveis - sobre os motivos pelos quais os tributos não foram recolhidos.

Afirma que a declaração da Suprema Corte sobre a impossibilidade de serem aplicadas multas confiscatórias confere a este Conselho a possibilidade de se cancelar as sanções impostas no caso sob julgamento.

Tendo em vista meu entendimento que a autuação deve ser cancelada, já que há época dos fatos fiscalizados não existia previsão normativa para a exigência do IPI contra a recorrente, que não era equiparada a estabelecimento produtor (art. 4º, inc. II e § 2º da Lei n.

---

<sup>7</sup> 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.

4.502/64 e art. 14 do RIPI/02), entendendo que a multa aplicada deve seguir a mesma sorte da autuação, sendo cancelada.

#### **2.4. SOBRE A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA APLICADA.**

Transcreve o art. 61 da Lei n. 9.430/96, já que este dispositivo é o fundamento para a sua defesa que *"somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos 'decorrentes de tributos e contribuições', mas não sobre as penalidades pecuniárias"* (fl. 798). Por esse motivo conclui que, caso mantido o auto de infração, não poderão incidir sobre a multa de ofício os juros SELIC .

*(assinado digitalmente)*

Lenisa Rodrigues Prado

#### **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto à nulidade da decisão de primeira instância pela impossibilidade de se respaldar sua decisão em acórdão do STJ ainda não transitado em julgado.

Transcreve-se a decisão da DRJ para melhor esclarecimento:

*"Em relação aos produtos importados para revenda, a impugnante alega que o IPI é devido somente no desembaraço aduaneiro, por força do art. 2º, I, da Lei 4.502, de 1964.*

*Porém, a legislação prevê que ao dar saída aos produtos importados, a qualquer título, tem-se a equiparação a estabelecimento industrial, na forma do art. 9º do RIPI/2002:*

Art.9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I)

(...) grifei

*O fato gerador do imposto, na forma do art. 34, inciso II, e nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, é a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. Assim, o comerciante que importa e vende os produtos estrangeiros fica equiparado a industrial, sujeitando-se ao pagamento do IPI no desembaraço aduaneiro e na saída dos bens importados.*

*Este entendimento está sedimentado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tal questão também já se encontra superada em face do Acórdão do Superior Tribunal de Justiça de 18/12/2015, cuja ementa a seguir transcreve-se, proferido sob o rito dos recursos repetitivos previsto no art. 543-C do CPC,*

*tendo sido admitido o processamento dos embargos de divergência (EREsp nº 1403532) como repetitivo:*

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade, os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: “os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil”.



6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

*Assim, não há dúvida de que a autuada é contribuinte do IPI, na qualidade de equiparada a industrial, quanto às operações relativas a produtos de sua importação, quando da saída das mercadorias do próprio estabelecimento-matriz, filiais, ou mesmo da repartição aduaneira na hipótese de o produto ser remetido diretamente a estabelecimento de outra empresa. Sendo contribuinte do imposto, sujeita-se também, em cada estabelecimento, às respectivas obrigações acessórias, tais como a emissão das notas fiscais e livros mencionados na legislação de regência, sendo, portanto, procedente o Auto de Infração."*

Constata-se que a decisão da DRJ fundamentou seu voto no artigo 9º, inciso I, no artigo 34, inciso II do RIPI/2002 (Decreto nº 4.544/2002), respaldando sua decisão no julgamento proferido no EREsp nº 1403532, julgado em 18/12/2015 sob a sistemática de recursos repetitivos.

Destaca-se, ainda, que não há que se confundir a obrigatoriedade de reprodução das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ ou STF nas sistemáticas dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou do s arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, prevista no §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF com a utilização de jurisprudência como fonte do direito a respaldar uma decisão.

Por outro lado, não há necessidade de se rebater um a um os pontos levantados pela recorrente, bastando que a decisão proferida esteja suficientemente motivada, como entendo ser o caso da decisão ora recorrida. Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 3202001.369, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
Ano-calendário: 1987, 1990*

*NORMAS PROCESSUAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.  
CONTRADIÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

*Não havendo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão proferido, devem ser rejeitados os embargos opostos. Os embargos de declaração não se prestam a mera manifestação de inconformismo com a decisão prolatada ou à rediscussão dos fundamentos do julgado, uma vez que não se trata do remédio processual adequado para reexame da lide.*

*O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão, nem se é obrigado a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos.*

Este entendimento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça, como se observa nos seguintes julgados:

*Resp nº 879.944-MG (2006/0181415-0):*

*[...]*

*8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

*9. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

*Resp nº 885.454-DF (2006/0192397-7)*

*1. Não há que se falar em ofensa do art. 535 do CPC se o Tribunal de segundo grau resolveu a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.*

*2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.*

*[...]*

*EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.489.482 - RS (2014/0269406-8):*

*PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS DE LEI INVOCADOS. SÚMULA 211/STJ. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS DO ART. 535 DO CPC. PRETENSÃO DE REEXAME E ADOÇÃO DE TESE DISTINTA.*

*1. Não são cabíveis os embargos de declaração cujo objetivo é ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com tese distinta.*

*2. Não há falar em obscuridade e ausência de fundamentação no afastamento da alegada violação do art. 535 do CPC pela Corte de origem, pois, conforme explicitamente consignado no acórdão embargado, nos termos de jurisprudência do STJ, o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados, como ocorreu no caso em apreço.*

Da mesma forma, tem trilhado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>8</sup>, conforme bem ilustra o julgamento realizado sob regime de repercussão geral, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

*Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º). 2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência. 3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. 4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral. (grifos não originais)*

Destarte, rejeito a preliminar arguida.

(assinado digitalmente)

**Paulo Guilherme Déroulède**

## **Voto Vencedor 2**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

No seu voto, a i. Relatora concluiu que a presente autuação deveria ser cancelada, porque, na época dos fatos fiscalizados, “não existia previsão normativa para a exigência do IPI contra a recorrente, que não era equiparada a estabelecimento produtor (art. 4º, inc. II e § 2º da Lei n. 4.502/64 e art. 14 do RIPI/02).”

Este Relator tem entendimento dissonante e, com a devida vênica da nobre Relatora, apresentará a seguir as razões jurídicas da sua divergência.

### **Da cobrança do IPI na saída do produto importado do estabelecimento varejista.**

Inicialmente, cabe consignar que, diferentemente do alegado pela recorrente, a cobrança do IPI do estabelecimento varejista nas operações de saída/revenda no mercado interno de produto diretamente por ele importado, na condição de equiparado estabelecimento industrial, encontra-se expressamente prevista no art. 4º, I, da Lei 4.502/1964, a seguir transcrito: “Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei: I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;”,

E o referido preceito legal está em consonância com o disposto nos arts. 46, II, e 51, parágrafo único, ambos do CTN. Com efeito, enquanto o inciso II do art. 46 do CTN estabelece como fato gerador do imposto “a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51, este preceito legal dispõe que para os efeitos IPI “considera-se

<sup>8</sup> BRASIL. STF. PLENÁRIO. AI 791292 QO-RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118 )

contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

Dessa forma, resta evidenciado que nos referidos dispositivos encontram-se definidos o fato gerador e os contribuintes do imposto. E a referência a qualquer estabelecimento importador, inequivocamente, inclui o estabelecimento importador direto exclusivamente varejista, portanto, o disposto no art. 4º, I, da Lei 4.502/1964, está em consonância com as determinações do CTN. E está em conformidade com o disposto referido preceito legal, a norma regulamentadora veicula no art. 9º, I e II, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), a seguir reproduzido:

*Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

*II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;*

*[...].*

Assim, se há expressa legal e regulamentar da incidência do IPI na operação de revenda no mercado interno pelo importador direto (varejista ou não) ou por seu estabelecimento varejista, por força do que dispõe o art. 26-A do Decreto 70.235/1972, os integrantes de Conselho não podem afastar a aplicação dos referidos comandos normativos em plena vigência. No mesmo sentido, é o que determina o art. 62 do Anexo II do RICARF/2015.

Além disso, consoante exposto no bem fundamentado voto antecedente do nobre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, o STJ por meio do acórdão proferido no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC, sob regime dos recursos repetitivos, ratificou o entendimento de art. 4º, I, da Lei 4.502/1964 não era inconstitucional, logo, “os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.”

Embora o referido julgado ainda não tenha transitado em julgado, o que afasta a aplicação obrigatória dos seus fundamentos de decisão pelos integrantes deste Conselho, como ele confirma a constitucionalidade da norma legal que serviu de fundamento da autuação e está em perfeita sintonia com entendimento aqui esposado, logo, reveste-se de mais um fundamento relevante no sentido de confirmar o dessarcerto da alegação da recorrente de que não havia previsão legal, para embasar a cobrança do IPI, por falta de lançamento nas notas fiscais de saída, formalizada por meio do presente auto de infração.

Assim, uma vez superada à questão atinente à falta de amparo legal da incidência do imposto sobre as operações de revenda de produto importado, objeto da presente autuação, passa-se analisar as demais questões meritórias controvertidas, a saber: a) a reclassificação fiscal das mercadorias na NCM/TIPI, B) a inaplicabilidade da multa de ofício no percentual de 75% e c) a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

#### **Da classificação fiscal dos produtos na NCM.**

Previamente, cabe ressaltar que, segundo o Termo de Ação Fiscal (fls. 483/552), na presente autuação, para a maioria dos produtos foi mantida a classificação fiscal

adotada pela autuada nas correspondentes Declaração de Importação (DI), porque, no entendimento da fiscalização, os produtos estavam classificados corretamente.

Em relação à classificação fiscal dos produtos na NCM, no recurso em apelo, inicialmente, a recorrente alegou que a autuação fora realizada com base no Decreto 7.660/2011, que era inaplicável aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, posto que o referido Decreto passou a produzir efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Previamente, cabe esclarecer que não é verdade que o Decreto 7.660/2011 foi o fundamento legal dos lançamentos do IPI do citado período, pois, diferentemente do afirmado, a simples leitura do enquadramento legal consignado no auto de infração (fls. 557/559) revela que foram especificados vários atos normativos, vigentes nos respectivos períodos, que serviram de fundamento legal da autuação. Também no Relatório de Ação Fiscal (fls. 484/485), a fiscalização mencionou os preceitos legais, bem como a normas regulamentares que embasaram a autuação.

O referido Decreto sequer foi fundamento da reclassificação dos produtos na NCM. Segundo o item 5 do Relatório de Ação Fiscal (fls. 486/504), o enquadramento dos produtos no correto código da NCM foi realizado com base nas Regras Gerais Para Interpretação Do Sistema Harmonizado, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovada pela Instrução Normativa RFB 807/2008 e nos Ementários de Processos de Consulta da Receita Federal disponíveis no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o que pode ser confirmado no excerto extraído do citado relatório, a seguir transcrito:

*A fim de enquadrar a NCM do restante das mercadorias analisamos em conjunto a NCM e a descrição da mercadoria na DI (principalmente no que se refere ao material constitutivo da mercadoria), as Regras Gerais Para Interpretação Do Sistema Harmonizado, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH- IN RFB 807/2008) e os Ementários de Processos de Consulta da Receita Federal disponíveis no site da Receita Federal:*

*<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>*

*As classificações fiscais de todas as mercadorias (NCM), utilizadas neste Auto de Infração, estão no Demonstrativo de cálculo de IPI a lançar - NCM\_SRF. Juntamos nas tabelas abaixo a título exemplificativo de apenas alguns dos produtos que foram classificados em NCM diferentes da nota fiscal de saída.*

Da simples leitura do texto transcrito, verifica-se que, apenas a título exemplificativo, a autoridade fiscal utilizou os códigos tarifários e respectivos textos da TIPI, aprovada pelo Decreto 7.660/2011, com o nítido propósito de demonstrar a correta classificação fiscal dos produtos na NCM. E como tais códigos e respectivos textos eram iguais aos da TIPI anteriormente vigente, aprovada pelo Decreto 6.006/2006, que produziu efeitos até 31/12/2011, obviamente, era desnecessária a menção ou transcrição dos mesmos códigos e

textos da TIPI anterior. Ademais, em relação a maior parte dos lançamentos do período, sequer houve alteração da classificação fiscal do produto utilizada pela recorrente.

Não é demais ressaltar que a TIPI tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado - NBM/SH para todos os efeitos previstos no art. 2º do Decreto-lei 1.154/1971. No País, a NCM é aprovada por Resolução da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), enquanto que a TIPI é aprovada por Decreto.

A TIPI é composta dos códigos da NCM acrescidos das alíquotas do IPI. Portanto, para fins de apuração do imposto devido, a alíquota a ser aplicada é a vigente na data da ocorrência o fato gerador do IPI, tanto que, se não ocorrer alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM pela CAMEX, a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem autorização para adequar a TIPI as mudanças ocorridas na NCM. E por se tratar de norma de natureza meramente interpretativa, eventual alteração tem feito retroativo, conforme expressamente dispõe o art. 4º do Decreto 7.660/2011, a seguir transcrito:

*Art. 4º Fica a Secretaria da Receita Federal do Brasil autorizada a adequar a TIPI, sempre que não implicar alteração de alíquota, em decorrência de alterações promovidas na NCM pela Câmara de Comércio Exterior - CAMEX.*

*Parágrafo único. Aplica-se ao ato de adequação referido no caput o disposto no inciso I do caput do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN.*

Na presente autuação, por meio do “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO IPI A LANÇAR” de fls. 106/480, a fiscalização especificou as alíquotas e bases de cálculo utilizadas na autuação. E no recurso em apreço, objetivamente, a recorrente não demonstrou que, em relação aos lançamentos do período de janeiro de 2010 até dezembro de 2011, tenham sido utilizadas base de cálculo ou alíquotas incorretas. Assim, se não há provas ou demonstração da incorreção das classificações e respectivas alíquotas utilizadas pela fiscalização, não há razão para a revisão ou o cancelamento da autuação do mencionado período.

A recorrente contestou a reclassificação dos produtos descritos como “organizadores” de diversos tipos do código NCM 9403.60.00 para o código NCM 3924.90.00. Para recorrente, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) da posição 94.03 davam a entender que os referidos produtos enquadravam-se na referida posição e não na posição 39.24, defendida pela fiscalização.

Para melhor compreensão do dissenso, seguem transcritos os textos dos referidos códigos da NCM/TIPI:

|              |                                                                                                     |
|--------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>39.24</b> | <b>Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.</b> |
| 3924.10.00   | -Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha                                         |
| 3924.90.00   | -Outros                                                                                             |

|              |                                     |
|--------------|-------------------------------------|
| <b>94.03</b> | <b>Outros móveis e suas partes.</b> |
| 9403.60.00   | -Outros móveis de madeira           |

A descrição do primeiro código, defendido pela fiscalização, compreende os artigos de uso doméstico de plástico, ao passo que a descrição do segundo código, adotado pela recorrente, engloba outros móveis de madeira.

A NESH<sup>9</sup> da posição 39.29 esclarece quais produtos nela incluem, com os seguintes dizeres:

*Esta posição abrange os seguintes artigos de plásticos:*

*A) Entre os serviços de mesa e artigos semelhantes: os serviços de chá e café, os pratos, terrinas, saladeiras, travessas e bandejas de qualquer espécie, bules para café e chá, canecos e copázios para cerveja, açucareiros, xícaras (chávenas), molheiras, petisqueiras, compoteiras, cestos (para pão, frutas, etc.), manteigueiras, galheteiros, saleiros, mostardeiras, oveis, descansos de travessas, de terrinas etc., porta-facas, argolas de guardanapos, facas, garfos e colheres.*

*B) Entre os utensílios de uso doméstico: tigelas, cântaros de cozinha, potes para doces, para gorduras, para salga, etc. leiteiras, caixas para cozinha (para farinha, especiarias, etc.), funis, conchas, escumadeiras, recipientes graduados para cozinha, rolos para estender massa.*

*C) Entre os artigos de economia doméstica, os cinzeiros, porta-caixa-de-fósforos, cestas de lixo, regadores, caixas para guardar alimentos (“latas” de mantimentos), cortinas, toalhas de mesa, capas de proteção para móveis.*

*[...] (grifos não originais)*

Por sua vez, a NESH da posição 94.03 esclarece quais produtos nela estão inseridos, com os seguintes dizeres:

*Entre os móveis desta posição, na qual são agrupados não só os artefatos excluídos das posições precedentes mas também as suas partes, cabe mencionar, em primeiro lugar, os que se prestam, geralmente, para a utilização em diversos lugares, tais como armários, vitrinas, mesas, porta-telefones, mesas para escritório, secretárias, ~~estantes, étagères~~ estantes e outros móveis de prateleiras (incluindo uma única prateleira apresentada com suportes que se fixam à parede). (Alterado pela IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)*

*Citam-se, em seguida, os artigos para guarnição de interiores especialmente concebidos:*

*1) **Para residências, hotéis, etc.**, tais como: baús, arcas para roupa, arcas para pão ou uchas, contadores, colunas, mesas de toucador, penteadeiras, mesas pé-de-galo, guarda-vestidos, armários para roupa branca, cabides, bengaleiros, aparadores, guarda-pratas, guarda-comida, mesas de cabeceira, camas (incluídas as camas reversíveis, as camas de campanha, as*

<sup>9</sup> Aqui será utilizada a NESH aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, com as alterações posteriores.

*camas dobráveis, os berços), mesas de costura, anteparos para aquecedores (fogões-de-sala), biombos, cinzeiros de pé, armários de música, escrivaninhas, cercados (parques) para crianças, mesas rolantes (para aperitivos, licores, por exemplo), mesmo equipadas com resistências de aquecimento.*

[...] (grifos sublinhados não originais)

A NESH do Capítulo 94 apresenta a seguinte definição sobre as partes integrantes dos produtos (móveis) da posição 94.03:

#### *PARTES*

*O presente Capítulo cobre apenas as partes dos produtos das posições 94.01 a 94.03 e 94.05. Consideram-se como tais os artefatos, mesmo simplesmente esboçados, que, pela sua forma ou outras características, sejam reconhecíveis como tendo sido concebidos exclusiva ou principalmente para um artefato dessas posições e que não sejam incluídos mais especificamente em outra posição.* (grifos não originais)

Assim, uma vez definido o conteúdo das referidas posições, por força da RGI/SH 1<sup>10</sup>, por ser artigo de plástico de uso doméstico, inequivocamente, o referido produto pertence ao código NCM 3924.90.00, conforme entendimento da fiscalização, corroborada pela Solução de Consulta nº 58, de 28 de setembro de 2012, cujo enunciado da ementa tem o seguinte teor:

*Código TIPI: 3924.90.00 Mercadoria: Caixa com tampa, de plástico (polipropileno), com volume variável conforme o modelo (6 a 51 litros), do tipo utilizado na organização e armazenagem de produtos diversos na economia doméstica, comercialmente denominada “Caixa Organizadora Plástica, Multiuso”* (grifos não originais)

A autuada alegou ainda que, ao classificar o mesmo item em NCM diferentes, a fiscalização procedera de forma incoerente. E tal fato poder-se-ia ser observado no enquadramento de três lixeiras de plástico em três códigos diferentes sem qualquer motivo para tal. Inclusive, duas lixeiras eram iguais possuindo como critério diferenciador apenas a capacidade. E segundo a recorrente, a capacidade do produto não alterava a sua natureza nem tampouco a composição, de tal forma que não havia sentido na utilização de códigos diferentes.

A descrição dos produtos e os respectivos códigos NCM atribuídos pela autuada e fiscalização são os seguintes:

| Descrição da mercadoria                | NCM WMS    | NCM RFB    |
|----------------------------------------|------------|------------|
| Lixeira ultra touch importado ref 1082 | 7013.29.00 | 3923.10.90 |
| Lixeira plastico 35 lts wenco          | 7013.29.00 | 3924.10.00 |

<sup>10</sup> RGI/SH 1 tem o seguinte teor: "OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTE."



|                                       |            |            |
|---------------------------------------|------------|------------|
| Lixeira plástico 125 lts c/roda wenco | 7013.29.00 | 3924.90.00 |
|---------------------------------------|------------|------------|

Previamente, a posição 72.04, referente ao código NCM adotado pela contribuinte, compreende os “Desperdícios e resíduos de ferro fundido, ferro ou aço; desperdícios de ferro ou aço, em linguotes”, com notação NT na TIPI. Portanto, trata-se de enquadramento equivocado, porque, inequivocamente, as lixeiras ou cestas de lixo de plástico importadas pela recorrente não se incluem na citada posição. Não é demais mencionar que o Capítulo 72 da NCM destina-se ao “Ferro fundido, ferro e aço”, bruto ou em ferroligas e seus desperdícios, logo, não compreende a mercadoria sob análise, indubitavelmente, feita de plástico.

No que tange à alegação de incoerência na reclassificação feita pela fiscalização, melhor sorte não assiste à recorrente, pelas razões a seguir aduzidas.

O primeiro tipo de lixeira foi enquadrado corretamente no código NCM 3923.10.90, por ser um recipiente de plástico utilizado no transporte de lixo. Portanto, o que definiu o seu enquadramento na posição 34.23 e não na posição 39.24 foi a finalidade do seu uso e não capacidade, como alegado pela recorrente. Ademais, só não integram a essa posição as lixeiras ou cestas de lixo que não tenham características de recipientes para transporte (por exemplo, tenham natureza de utensílios de uso doméstico ou artigos de economia doméstico), conforme explicitado no texto da NESH da posição, a seguir transcrito:

***Excluem-se, entre outros, da presente posição certos artigos de uso doméstico, tais como cestas de lixo e os copos para serviços de mesa ou de toucador que não tenham características de recipientes para embalagem e transporte, mesmo que possam ser, por vezes, utilizados para esse fim (posição 39.24), os recipientes classificados na posição 42.02, bem como os recipientes flexíveis para matéria a granel da posição 63.05.***

Os segundos e terceiros tipos de lixeiras foram corretamente classificados nos códigos NCM 3924.10.00 e 3924.90.00, por serem, respectivamente, outros utensílios de cozinha e outros artigos de uso doméstico, pertencentes à posição 39.24 da NCM. A NESH dessa posição contempla a inclusão das lixeiras ou cestas de lixo do tipo utensílios de uso doméstico ou artigos de economia doméstica, conforme a seguir transcrito:

*Esta posição abrange os seguintes artigos de plásticos:*

*A) Entre os serviços de mesa e artigos semelhantes: os serviços de chá e café, os pratos, terrinas, saladeiras, travessas e bandejas de qualquer espécie, bules para café e chá, canecos e copázios para cerveja, açucareiros, xícaras (chávenas), molheiras, petisqueiras, compoteiras, cestos (para pão, frutas, etc.), manteigueiras, galheteiros, saleiros, mostardeiras, oveis, descansos de travessas, de terrinas etc., porta-facas, argolas de guardanapos, facas, garfos e colheres.*

*B) Entre os utensílios de uso doméstico: tigelas, cântaros de cozinha, potes para doces, para gorduras, para salga, etc. leiteiras, caixas para cozinha (para farinha, especiarias, etc.), funis, conchas, escumadeiras, recipientes graduados para cozinha, rolos para estender massa.*

*C) Entre os artigos de economia doméstica, os cinzeiros, porta-caixa-de-fósforos, cestas de lixo, regadores, caixas para guardar alimentos (“latas” de mantimentos), cortinas, toalhas de mesa, capas de proteção para móveis. (grifos não originais)*

Assim, diferentemente do alegado, a inclusão das lixeiras ou cesta de lixo na subposição 3924.10.00 ou 3924.90.00, não foi definida em função da capacidade do recipiente, como equivocadamente entendeu a recorrente, mas em função de o produto ser utensílio de uso doméstico ou artigo de economia doméstica.

E como não houve incoerência na classificação dos referidos produtos pela fiscalização, rejeita-se a presente alegação.

### **Da matéria tributável**

A recorrente alegou que, “embora tenha identificado o fato gerador (ainda que um fato gerador discutível conforme explanado no tópico anterior), a fiscalização não determinou, com precisão, a matéria tributável. Simplesmente apurou sua base de cálculo, indicando supostos erros de classificação fiscal cometidos pela Impugnante, sem, no entanto, provar o alegado.”

Trata-se de alegação genérica, haja vista que, se apuração da matéria tributável não foi feita com precisão, cabia a recorrente apontar a imprecisão ou o equívoco cometido e qual repercussão no valor do crédito tributário lançado, o que não ocorreu.

De toda sorte, a análise das planilhas e dos demonstrativos integrantes do questionado auto de infração, especialmente, o “DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO IPI A LANÇAR” de fls. 106/480, encontra-se discriminado o nº e a data da nota fiscal de saída, descrição do produto, o código NCM, a alíquota do IPI, a base de cálculo e IPI a lançar. E de forma consolidada, em complementação do referido demonstrativo, foram colacionados aos autos o “DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL” de fls. 575/583, em que discriminados os valores dos créditos, débitos e saldos do IPI lançados de todos os períodos de apuração.

Além disso, todos os valores da base de cálculo foram extraídos das notas fiscais emitidas e apresentadas pela própria recorrente, portanto, descabida a alegação de que não havia provas da apuração do valor crédito tributário lançado. Ora, se os documentos (notas fiscais, DI etc.) de onde foram extraídos os valores utilizados na apuração dos créditos e dos débitos do IPI foram emitidos e apresentados pela própria autuada, obviamente, não há como negar a inexistência de provas dos valores lançados na presente autuação.

Assim, resta demonstrado que, em relação a todos os períodos da autuação, os valores dos créditos, débitos e saldos do IPI lançados no presente auto de infração foram devidamente discriminados e, até prova em contrário, corretamente apurados. Portanto, não procede a alegação de que houve imprecisão na apuração e inexistência de provas da matéria tributável.

### **Da inaplicabilidade da multa de ofício.**

Na presente autuação, a proposta de aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi fundamentada no art. 80, *caput*, da Lei 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei 11.488/2007, a seguir transcrito:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

[...] (grifos não originais)

Segundo a autoridade fiscal, na condição de equiparado estabelecimento industrial, a autuada deu saída do seu estabelecimento a produtos por ela próprios importados, sem o lançamento do IPI devido nas respectivas notas fiscais de saída. Esse fato resta devidamente comprovado nos autos, inclusive, sequer a fiscalizada apresentou qualquer alegação ou prova em contrário, o que conduz à conclusão de que se trata de fato incontroverso.

Assim, diante da evidente subsunção do fato à norma infracional em destaque, inequivocamente, resta materializada a infração e, portanto, devida a imposição da correspondente penalidade.

No recurso em apelo, a recorrente insurge-se contra a imposição da referida multa, com base nos seguintes argumentos: a) a autoridade lançadora não tinha competência para impor multa, mas apenas para propor a sua aplicação, nos termos do art. 142 do CTN; b) por se tratar de multa punitiva, a aplicação da multa deveria ser feita de forma individualizada, conforme dispõe os arts. 108, IV, e 112, ambos do CTN, combinado com o art. 5º, XLVI, da CF/1988; c) a multa era desproporcional e tinha efeito confiscatório.

A aplicação da multa de ofício no próprio auto de infração, juntamente com o lançamento do tributo, constitui procedimento normal e prática corriqueira no âmbito da atividade de lançamento e está em perfeita consonância com o disposto no art. 142 do CTN. Porém, essa aplicação só se tornará definitiva, se a multa aplicada for confirmada pela autoridade julgadora ou pelo órgão de julgamento. Portanto, trata-se de providência que tem todas as características de uma “proposta”, já que, se instaurado o litígio a respeito, a manutenção da cobrança da multa dependerá da confirmação pelo órgão de julgamento, como no caso em tela. Portanto, sem relevância a alegação suscitada pela recorrente.

A individualização da pena foi plenamente realizada. Aliás, na presente autuação inexistia qualquer dúvida acerca da autoria do fato infracional, ou seja, quem deixou de lançar o IPI nas notas fiscais de saída, indubitavelmente, foi a própria recorrente, logo era ela própria quem deveria ser sancionada com a correspondente penalidade, como, acertadamente ocorreu na presente autuação. Portanto, ao contrário do alegado, a imputação da multa em apelo foi feita de forma individualizada, portanto, em conformidade com o disposto no art. 5º, XLVI, da CF/1988.

O *in dubio pro contribuinte*, em matéria de penalidade, previsto nos arts. 108, IV, e 112, ambos do CTN, também não se aplica ao caso em tela, haja vista que não há qualquer dúvida acerca da capitulação do legal da infração ou quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato infracional, ou ainda quanto à natureza ou extensão dos fatos do referido fato.

Enfim, não se toma conhecimento do argumento de que houve efeito confiscatório e fora desproporcional a multa imposta, porque, como sabido, à instância

administrativa de julgamento é vedado apreciar a ilegalidade e/ou constitucionalidade de norma legal vigente, conforme expressamente determinado no art. 26-A do Decreto nº 70.235, 06 de março de 1972 (PAF), com a redação dada pela Lei 11.941/2008. Tal atribuição é reservada ao Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, tal vedação encontra-se determinada no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e consolidada na sua jurisprudência, por meio do enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

### **Da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.**

A recorrente alegou que era indevida a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício/proporcional, porque o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, previa a incidência dos juros de mora, calculado com base na variação da taxa Selic, apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária. Além disso, asseverou a recorrente que quando o legislador quis que os juros moratórios incidisse sobre o valor da multa o fez de forma expressa, conforme estabelecido no art. 43 do citado diploma legal.

Sem razão a recorrente. A cobrança da juros moratórios, com base na variação da taxa Selic, alcança apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, conforme determina o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

*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. (destacou-se)***

O débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que, sabidamente, não tem a mesma natureza do tributo. Diferentemente da multa, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não tem natureza tributária, mas sancionatória, posto que decorre do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

No entanto, há previsão legal expressa para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, mas tal cobrança restringe-se apenas às multas aplicadas isoladamente, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, 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.*

É pertinentes ressaltar que os transcritos preceitos legais pertencem ao mesmo diploma legal, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente, conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

E a razão desse tratamento diferente é óbvia, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Em outras palavras, não são os juros que incidem sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios. Logo, por força dessa característica, o valor dos juros moratórios sempre comporá o valor da multa proporcional ou de ofício, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

No mesmo sentido, o entendimento explicitado no enunciado da ementa do julgado que segue transcrito:

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede ao argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.<sup>11</sup> (Grifos não originais)*

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício, calculada proporcionalmente ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

#### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento

---

<sup>11</sup> CARF. 1ª Seção. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Ac. 1401-00.155, j. 28.01.2010, rel. Alexandre Antônio Alcemim Teixeira.

