



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 23 / 10 / 2002
Rubrica

2º CC-MF
Fl.
179

Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

Recorrente : EMPAX EMBALAGENS LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IPI. IMPOSTO DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS.

É lícita a exigência de ofício do saldo devedor do IPI apurado espontaneamente pelo sujeito passivo - no cotejo dos valores do tributo destacado nas notas com os créditos do imposto registrado nos livros fiscais - mas não declarado à repartição competente nem recolhido ao Tesouro. O não recolhimento espontâneo do IPI destacado nas notas fiscais, *de per si*, autoriza o lançamento de ofício independentemente da natureza jurídica das atividades praticadas pelo estabelecimento autuado.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O regime de concordata preventiva não exime a recorrente do pagamento de multa de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
EMPAX EMBALAGENS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Ausente, justificadamente, a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.

cl/cf



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

Recorrente : EMPAX EMBALAGENS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 360/365 para exigência do crédito tributário devido pela falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor de R\$33.041.462,43 (incluídos nesse montante os de juros de mora e a multa proporcional), referente ao período de 06/94 a 12/98.

Conforme o Termo de Constatação de fl. 02, a contribuinte omitiu-se da entrega das Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTFs) à repartição fiscal, nos anos-calendários de 1997 e 1998. Tais fatos também configurariam, em tese, crime contra a ordem tributária definida pelo artigo 2º da Lei nº 8.137/90, objetivando a feitura de Representação Fiscal para Fins Penais através do Processo nº 13808.000903/99-14, constituído de três volumes, que segue em anexo ao presente processo.

Impugnando o feito, tempestivamente (fls. 370/396), a interessada apresenta os seguintes argumentos de defesa:

- a) na condição de empresa prestadora de serviços, não se caracteriza como contribuinte do IPI, encontrando-se, pois, desobrigada ao recolhimento do tributo em causa;
- b) as embalagens que produz são feitas mediante prévia encomenda e são destinadas ao consumo final pelos próprios encomendantes e consumidores finais. Não há, portanto, que se exigir da impugnante o IPI, diante da inexistência de circulação econômica de mercadorias ou mesmo de bens;
- c) a matéria do imposto em comento é regida pela Constituição Federal, pelos Decretos-Leis nºs 406/68 e 834/69 e pela LC nº 56/87;
- d) observa-se que há integração entre a competência atribuída aos Municípios pela Constituição Federal, o Decreto-Lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 56/87, não cabendo qualquer espaço para a tributação do IPI incidente sobre referido serviço, até porque há limitação constitucional referente à invasão de competência de um ente político sobre outro no que tange à tributação;
- e) em se tratando de empresa concordatária, não poderia haver a exigência dos acréscimos de multa e juros de mora;
- f) o artigo 23, parágrafo único, inciso III, da Lei de Falências, corrobora com as Súmulas nºs 192 e 565 do STF, que dispensaria a impugnante de arcar com multa na cobrança de impostos em atraso; //



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

- g) os acréscimos e a cumulação a título de multa, juros de mora e demais encargos acrescidos ao débito são totalmente indevidos, constituindo verdadeira violação a disposições expressas na Constituição Federal;
- h) as multas elevadíssimas, exigidas pela Administração Pública, não encontram guarida no texto constitucional vigente, por representarem verdadeiro confisco, proibido em seu artigo 150;
- i) o TRF/3ª Região, em decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 96.03.020951-1, pronunciou-se favoravelmente à impossibilidade de cobrança cumulativa de juros de mora e multa de mora: *“Os juros a serem cobrados já configuram um devido ressarcimento pela mora, com o que não passaria de enviado e inaceitável ‘bis in idem’ a cobrança, em conjunto, de juros e multa moratória.”*(fl. 389);
- j) a utilização da Taxa SELIC fere inúmeros dispositivos e princípios que regem o sistema tributário pátrio, viola o conceito jurídico de juros moratórios, além do próprio princípio da isonomia consagrado no artigo 5º da Constituição Federal de 1988;
- k) como se não bastasse a mencionada ilegalidade, a incidência de juros de mora vem consolidar a ilegalidade praticada na cobrança do débito tributário pelo ente público, em total desacato às disposições constitucionais e da legislação complementar em matéria de tributos;
- l) os juros de mora fiscal devem ser calculados à proporção de 1% ao mês, de forma não capitalizada, ou melhor, de 12% ao ano;
- m) qualquer norma legal que tenha estipulado tratamento desigual entre o INSS e o particular, ainda que travestido como SELIC, TR, ou, simplesmente, JUROS, está eivado de inconstitucionalidade, devendo ser afastada pelo Poder Judiciário; e
- n) o valor do débito deve ser apurado sem a aplicação da multa, acréscimo de juros de mora de 1% ao mês e corrigido monetariamente pela UFIR até março de 1995, quando houve extinção da correção monetária para débitos tributários e previdenciários.

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, a autoridade monocrática julgou procedente a ação fiscal, nos termos da Ementa de fls. 446/447, que se transcreve:

“FATO GERADOR

Ocorre o fato gerador do IPI na saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, independentemente da finalidade do produto e do título jurídico de que decorra a saída. ✍



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

O fato de os serviços de clicheria, litografia, etc., estarem arrolados na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/1968, alterada pelo Decreto-lei nº 834/1969 e pela Lei Complementar nº 56/1987, é irrelevante para determinar a não incidência do IPI, visto que o estabelecimento industrial executa operações consideradas industrialização, "ex vi" do Regulamento do Imposto Sobre produtos Industrializados (RIPI).

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS

O processo administrativo não é forum adequado para a discussão sobre a inconstitucionalidade de leis.

CONCORDATA/FALÊNCIA. MULTA E JUROS DE MORA

É cabível a exigência de multa e juros de mora no lançamento de ofício cujo sujeito passivo seja concordatário ou até mesmo massa falida.

TAXA SELIC

Os órgãos administrativos não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional ou ilegal.

JUROS DE MORA

Aplicados de acordo com a legislação vigente.

MULTAS DE OFÍCIO

As multas de ofício ou penais decorrem de infração ao dispositivo legal detectada pela administração em exercício de regular ação fiscalizadora, enquanto que as multas moratórias se caracterizam pelo simples retardamento do pagamento.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, às fls. 468/493, reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória. Aduz, ainda, que:

- a) a obrigação principal pretendida no auto de infração, posteriormente confirmada pela decisão que ora se recorre, é flagrantemente ilegal e inconstitucional, considerando-se que a empresa não é contribuinte do IPI, conforme se depreende da análise do laudo em anexo (fls. 552/644);
- b) a recorrente exerce atividades única e exclusivamente gravadas pelo ISS, conforme o § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei nº 406/68, de modo a excluir a incidência do IPI;



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

- c) o entendimento do Delegado da DRJ em São Paulo - SP decorre de uma interpretação literária do Regulamento do IPI, que prevê a incidência do imposto por ocasião da saída de produtos industrializados. Essa modalidade de interpretação não é a mais adequada para dirimir conflitos de competência tributária, dada a complexidade da matéria; e
- d) a interpretação a ser adotada nestes casos é denominada interpretação lógico-sistemática.

Foi concedida liminar em Mandado de Segurança (nº 2000.61.00.042528-0), tendo como objeto o direito de a contribuinte recorrer ao Segundo Conselho de Contribuintes sem a exigência do depósito recursal de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão monocrática (fls. 729/732).

É o relatório. //



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O Recurso é tempestivo e subiu respaldado em medida judicial que liberou a reclamante do depósito recursal previsto no § 2º do art. 33 do Decreto 70.235/1972. Diante dessas razões, dele conheço e passo a examiná-lo.

A teor do relatado, o lançamento de ofício fora efetuado em razão de o sujeito passivo não ter declarado nem recolhido aos cofres públicos o valor do IPI correspondente aos fatos geradores ocorridos entre junho de 1994 e dezembro de 1998. Como descreve o autuante, no Termo de Constatação de fl. 02, *“os débitos do imposto foram levantados a partir do cotejo dos valores escriturados nos livros de Registro de Apuração do IPI, modelo 8, por cópia anexados, com os valores a menor informados nas Declarações de Contribuições e Tributos Federais, também por cópia anexadas.”* Ainda segundo esse documento, a contribuinte deixou de apresentar as DCTFs referentes aos anos-calendários de 1997 e 1998.

A reclamante pretende o cancelamento do auto de infração, por entender que, em detrimento das atividades que exerce, *“o serviço gráfico constitui exclusivamente o fato gerador do ISS”*, e, por isso, o IPI cobrado no auto de infração seria absolutamente indevido.

Ao meu sentir, a questão da presente lide não está centrada no debate acerca da incidência ou não do IPI sobre os serviços gráficos, como quer a defesa, mas sim no fato de a contribuinte não haver declarado, tampouco recolhido, o imposto que ela própria lançou, sistematicamente, nas notas fiscais, cobrou de seus clientes, registrou nos livros fiscais, e cotejou com os créditos que entendeu fazer jus, mas não repassou a diferença aos cofres públicos.

Analisando a cópia do Livro de Registro de Apuração de IPI, acostada aos autos pela Fiscalização, e das notas fiscais juntadas pela defesa, verifica-se que a contribuinte deu saída à produção de seu estabelecimento, a qual entendeu tratar-se de produtos sujeitos à incidência do IPI, tanto que, ao longo de 165 decêndios (4 anos e sete meses) destacou o IPI nas notas fiscais e apropriou-se dos créditos referentes às aquisições dos respectivos insumos. Todavia, não declarou ou declarou a menor, nem recolheu o saldo devedor resultante do cotejo dos débitos com os créditos do imposto.

Durante todo esse período, a reclamante entendeu exercer atividades sujeitas à incidência do imposto, mas, contraditoriamente, quando autuada por haver deixado de repassar o imposto, por ela própria apurado, defende-se alegando que não exercia atividade sujeita ao IPI. Ora, se é verdade que as operações por ela realizadas não estavam sujeitas à incidência do IPI, mas, tão-somente, à do ISS, como alegado, porque então, durante tanto tempo, a reclamante destacou nas notas e cobrou IPI de seus clientes?

O que dizer, então, do fato de nas notas fiscais de saídas, trazidas pela reclamante para demonstrar que realizava apenas operações sujeitas, exclusivamente, ao tributo



Processo nº : 13808.000902/99-51

Recurso nº : 118.705

Acórdão nº : 202-13.665

municipal, não haver sequer campo para destaque do ISS. Aliás, em todas elas, a autuada calculou ICMS, incompatível, pela tese de defesa, com a incidência do imposto municipal.

Como se vê, a tese defendida pela defesa vai de encontro à realidade dos fatos, pois como dizer que só realizava operações sujeitas exclusivamente ao ISS se, durante todo o período fiscalizado, foram emitidas espontaneamente pela autuada notas fiscais com destaque de IPI e de ICMS, sem fazer qualquer menção ao imposto municipal.

Também conspira contra a tese da reclamante o fato de seu contrato social prever, expressamente, como objetivo da sociedade, atividades de industrialização, conforme reza o art. 2º do referido contrato:

“Art. 2º - O objeto social compreende:

a) A industrialização, a transformação de matérias-primas para embalagens, o beneficiamento de matérias-primas de terceiros, e o comércio de embalagens de fabricação própria ou de terceiros.”

Note-se que os objetivos sociais da empresa não se restringem às atividades de prestação de serviços, ao contrário, abrangem *“o comércio de embalagens de fabricação própria ou de terceiros”*.

De qualquer forma, a fiscalização não afirmou em momento algum que a recorrente não efetuava operações sujeitas à incidência exclusiva do ISS. Na verdade, os autuantes sequer entraram nessa seara, apenas confrontaram o IPI apurado pela própria autuada (registrado no Livro de Registro de Apuração de IPI) com o valor declarado à Receita Federal e lançaram a diferença entre o saldo devedor constante do Livro de Registro de Apuração de IPI e o valor informado ao Fisco em DCTFs.

Por oportuno, é de esclarecer-se que a recorrente não despendeu uma linha sequer de seu recurso para contestar essa diferença apontada no auto de infração, tampouco apresenta alguma justificativa para o fato de, sistematicamente, haver destacado o IPI e o ICMS nas notas fiscais de saída, quando, segundo afirma, todas as operações por ela realizadas estavam sujeitas, exclusivamente, à incidência do ISS.

Por outro lado, a tese esposada pela defesa, mesmo que se admitisse, para continuar o debate, que fosse coerente com a realidade das atividades praticadas pela autuada, ainda assim não seria justificativa para afastar a exação fiscal, pois o destaque indevido de imposto nas notas fiscais, nos termos do inciso V do § 1º do artigo 80 da Lei nº 4.502/1964, configuraria, por si só, infração tributária sancionada com a multa prevista no inciso I do artigo 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/1996.

Esse entendimento torna-se cristalino quando se coteja o dispositivo legal acima mencionado com o § 3º do artigo 80 da referida lei, reproduzido pelo § 3º do artigo 364 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/1982), o qual preconiza que dita multa somente poderia deixar de ser aplicada se o sujeito passivo, *“já tendo recolhido, antes de*



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

procedimento fiscal, a importância irregularmente lançada, provar que a infração decorreu de erro escusável, a juízo da autoridade julgadora.”.

Dessa forma, a Fiscalização não errou em exigir, de ofício, o saldo devedor do IPI apurado nos livros fiscais da autuada, porquanto os destaques “indevidos” do imposto nas notas fiscais não foram recolhidos espontaneamente pela recorrente, como determina a lei.

Frise-se, mais uma vez, que a reclamante, ao longo do período fiscalizado, apropriou-se do valor do imposto que arrecadou dos adquirentes de seus produtos e não o repassou ao Tesouro; somente após a fiscalização exigir-lhe o tributo ilicitamente apropriado é que a reclamante veio alegar que os produtos por ela fabricados não estavam sujeitos à incidência do IPI.

A prevalecer os argumentos da defesa, ter-se-ia descoberto uma fórmula infalível de eximir-se do pagamento de tributo, para tanto bastaria que: para não pagar o tributo municipal, emita-se notas fiscais destacando IPI e ICMS, e, quando chamado a recolher os tributos federal e estadual, alegue-se que as atividades praticadas pelo estabelecimento estão sujeitas, exclusivamente, ao ISS.

Em resumo, seja qual for o ângulo observado, o IPI destacado nas notas fiscais e cobrado pelo fornecedor dos produtos a seus adquirentes deve ser repassado aos cofres públicos, ainda que o referido destaque fosse indevido. De outro modo não poderia ser, pois, sendo o IPI tributo não cumulativo, o imposto lançado nas notas fiscais de saída de insumos (matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem) gera para o estabelecimento adquirente o direito de apropriar-se de igual valor em crédito para ser compensado com o IPI devido na operação seguinte.

Repare-se que, a prevalecer a pretensão da reclamante, estar-se-ia diante da absurda situação de os adquirentes de seus produtos terem sido beneficiados com créditos do imposto sem que a Fazenda Pública tivesse direito a receber o IPI que originou tal crédito.

Repise-se, mais uma vez, que a questão trazida no auto de infração é a falta de declaração e de recolhimento do imposto destacado nas notas fiscais e apurado pela própria reclamante em seus livros fiscais, questão essa não contestada pela defesa. Não tratando o lançamento, em momento algum, sobre a questão da incidência do IPI sobre as embalagens fabricadas pela autuada.

Por outro lado, como a Fiscalização limitou-se a exigir o tributo confessado pela autuada em seus livros fiscais, entendo não ser pertinente discutir, nesses autos, a natureza jurídica das operações referentes à produção das citadas embalagens, pois, como já demonstrado nas linhas acima, o destaque do imposto nas notas fiscais, *de per se*, ainda que indevido, gera para a contribuinte a obrigação de recolher o tributo que destacou, e que, se assim não proceder, é perfeitamente cabível a exigência de ofício, como no caso presente.

Pelo conjunto de argumentos acima despendido, entendo totalmente irrelevante à solução da presente lide o laudo trazido aos autos com a peça recursal, razão pela qual deixo de tecer comentário a ele referente.



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

Em sendo mantida a exação fiscal, a defesa pretende ver excluída a multa de ofício, por entender que, estando a reclamante em situação de concordata, a incidência dessa multa seria abusiva e indevida. Arrima seus argumentos no artigo 112 do Código Tributário Nacional e em excertos de jurisprudências acerca da inaplicabilidade de multa em casos de falência e de denúncia espontânea. Transcreve doutrina versando sobre concordata.

Ao meu sentir, no que pese o hercúleo esforço da defendente em demonstrar o contrário, não se pode estender à concordata, por aplicação benigna do art. 112 do CTN, dispositivo legal ínsito no processo de falência, *in casu*, o art. 23, parágrafo único, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661/1945. Predito dispositivo direciona e determina a não aplicação das penas pecuniárias, tão-somente, ao processo falimentar, que é completamente distinto do concordatário.

É de notar-se que a interpretação mais favorável, prevista no art. 112 do CTN, pressupõe a existência de dúvida objetiva na exegese da legislação fiscal que define infrações ou comina penalidade, o que não é, absolutamente, o caso em questão, pois a interpretação extensiva pretendida pela defesa refere-se a dispositivo da lei de falência que não é, obviamente, lei tributária.

No sulco deste entendimento já este Conselho de Contribuintes vem transitando, tal como pode-se observar nos Acórdãos nºs 203-07.716/2001, 202-12.975 e 203-06.868/2000, assim ementados:

“PIS – CONCORDATA – A Interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN pressupõe a existência de dúvida objetiva na exegese da legislação fiscal. Não havendo divergência acerca da interpretação da legislação tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado. Legítima a cobrança da multa fiscal, em face de empresa em concordata. (...)”

Por outro lado, mesmo que a reclamante estivesse em processo de falência, ainda assim o caso aqui discutido não se enquadraria na hipótese do inciso III do parágrafo único do art. 23 do Decreto-Lei nº 7.661/1945, vez que a multa impugnada não decorreu de infração à lei penal ou administrativa a que alude o citado inciso, mas de infração à lei eminentemente tributária. Portanto, também por esse viés, não se poderia afastar do lançamento a multa fiscal.

Convém, ainda, não perder de vista o motivo que inspirou o inciso III do parágrafo único do art. 23 do Decreto-Lei nº 7.661/1945, que foi o de evitar a repercussão financeira das penalidades em terceiros alheios à infração (credores da massa falida), o que não ocorreria no processo de concordata, pois o afastamento das penalidades implicaria em beneficiar o próprio infrator. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, externado no julgamento do Resp nº 182.215, cujo Relator foi o Min. Ari Pargendler, que assim ementou o *decisum*:

“TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. CONCORDATA. O motivo que inspirou o artigo 23, inciso III, do Decreto-Lei nº 7.661/45, excluindo as multas fiscais do processo de falência, foi o de evitar que essas penalidades recaíssem em



Processo nº : 13808.000902/99-51
Recurso nº : 118.705
Acórdão nº : 202-13.665

terceiros alheios à infração; esse tratamento não se justifica no processo de concordata, porque implicaria favorecer o próprio infrator. Recurso especial conhecido e improvido.”

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES