



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

Processo n° 13888.720197/2014-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.304 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2018
Matéria IPI
Recorrente RICLAN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2012 a 28/02/2012, 01/09/2012 a 30/09/2012, 01/12/2012 a 31/12/2012

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CRÉDITO BÁSICO DE IPI. CONFORMIDADE COM A DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização, consumo este equivalente ao desgaste, desbaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas decorrentes da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, assim entendida, o contato físico direto com tal produto e desde que não estejam compreendidos entre bens do ativo permanente. A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto, imediato e integral em contraposição ao desgaste indireto, devendo ser observada nos julgamentos deste Conselho, de acordo com o artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

CRÉDITO ESCRITURAL DE IPI. NÃO INCIDÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONFORMIDADE COM A DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.035.847. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal, nos termos da decisão proferida no REsp 1.035.847, de observância obrigatória por este Conselho.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Renato P. de Deus, Diego Weis Jr (Suplente convocado) e Raphael M. Abad que afastavam a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Diego Weis Jr.

Relatório

Trata-se de auto de infração para constituição de crédito tributário de IPI, relativo ao período de janeiro/fevereiro/setembro e dezembro de 2012, em razão da escrituração de créditos decorrentes de aquisição de materiais de uso e consumo (CFOP 1556, 2556, 1407 e 2407), utilizados, segundo a fiscalização, em manutenção de instalações, máquinas e equipamentos, tratamento de água, laboratório, combustíveis, lubrificantes, higienização de máquinas, desinfecção pessoal de trabalhadores, armazenagem e proteção de produtos acabados, filme stretch, material promocional de venda, bem como atualização monetária dos referidos créditos escriturais, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 339 a 349.

Em impugnação, a recorrente alegou que os produtos adquiridos são indispensáveis à fabricação de seus produtos e fez uma explanação de como são aplicados os produtos em seu processo produtivo. Alega que os Pareceres Normativos nº 181/1974 e 65/1979 não devem prevalecer, pois invadiram a seara legal indevidamente, ferindo o princípio da legalidade.

Além disso, pugnou pela desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa aplicada e pela não incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Apreciando a defesa da empresa, a Oitava Turma da DRJ em Ribeirão Preto julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 30/09/2012, 31/12/2012

ARROLAMENTO DE BENS EFETUADO PELA FISCALIZAÇÃO. APRECIÇÃO PELAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO DA RFB. INCOMPETÊNCIA.

Descabe às Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil apreciar matéria relativa ao arrolamento de bens como garantia do crédito tributário lançado.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. CONFISCO E PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

CREDITAMENTO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Inexistindo o direito de crédito, restam prejudicadas as alegações relativas à sua correção monetária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 30/09/2012, 31/12/2012

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO PARA EFEITO DE CRÉDITO DO IMPOSTO.

Os insumos que geram direito de crédito são os consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, não abrangendo máquinas, equipamentos, suas partes e peças, e combustível empregado em máquinas e equipamentos. Os insumos utilizados em outras atividades, como manutenção, transporte e venda não se enquadram como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 30/09/2012, 31/12/2012

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC.

Incidem juros de mora com base na taxa Selic sobre a multa de ofício paga após o seu vencimento legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando as razões aduzidas em impugnação, assim sintetizadas: direito ao crédito referente às aquisições de

mercadorias destinadas ao processo produtivo, explanando a utilização de cada produto, inconstitucionalidade das vedações previstas no PN CST 181/1974, incidência de correção monetária do crédito, desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa aplicada, não incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A recorrente alegou em partes de sua peça recursal a inconstitucionalidade de leis e atos normativos infralegais, especialmente a inconstitucionalidade do Parecer Normativo nº 181/1974 e a desproporcionalidade e confiscatoriedade da multa de ofício aplicada.

Destaca-se que a arguição de inconstitucionalidade de leis e atos normativos deve ser formulada perante o Poder Judiciário, em vista da competência constitucional prevista nos artigos 97 e 102 da Carta Magna, sendo vedado a este conselho conhecer deste tipo de alegação, conforme artigo 59 do Decreto nº 7.574/2011, exceto nas hipóteses previstas no artigo 62¹ d Anexo II do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015. Neste sentido, foi publicada a Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Relativamente ao PN CST nº 181/1974, sua interpretação será abordada adiante, no mérito principal do litígio. Concernente à multa de ofício de 75% aplicada e o pedido de redução para 20%, reitera-se a impossibilidade de conhecimento por este Conselho de arguições de inconstitucionalidade, a teor da Súmula CARF nº 2 e que a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% decorre da falta de recolhimento do tributo devido, conforme as disposições do artigo 80 da Lei nº 4.502/64², sendo sua aplicação atividade vinculada e obrigatória por parte da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142³ do CTN.

¹ 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 fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

² Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício: (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

No mérito, a recorrente alegou que os insumos creditados atendem ao disposto no artigo 164, I do Decreto nº 4.544/2002 e 226, I do Decreto nº 7.212/2010, sendo inseridos na condição de produtos intermediários nos termos do PN CST nº 65/1979, por serem consumidos no processo produtivo e por não estarem compreendidos entre os bens do Ativo Permanente. Defendeu especificamente o creditamento sobre as esteiras e correias transportadoras, partes e peças das máquinas de embalagem, água e vapor e higiene das partes produtivas.

Reproduzo, na íntegra, o PN CST nº 65/1979, para uma melhor análise:

Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 65 de 05.11.1979 D.O.U.: 06.11.1979

(Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem)

A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

Imposto sobre Produtos Industrializados

4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem

Em estudo o inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 09 de março de 1979 (RIPI/79).

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória; (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

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) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

2. O art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do art. 2º do Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, repetida *ipsis verbis* pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.136, de 07 de dezembro de 1970, dispõe:

"Art. 25. A 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, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer."

2.1. Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3. Diante disto, ressalte-se serem *ex nunc* os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do art. 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

"Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente."

4. Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1. Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma "matérias-primas" e "produtos intermediários" são empregados *stricto sensu*, a segunda usa tais expressões em seu sentido *lato*: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2. Assim, somente geram o direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5. No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários stricto sensu, ou seja, bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6. Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1. Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito a crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2. Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, de vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não gerarem o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7. Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente", para que se obtivesse o mesmo resultado.

7.1. Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões presumidas inúteis.

8. No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do art. 27 do Decreto nº 56.791/65, inciso I do art. 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários stricto sensu, geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que, embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1. A norma constante do direito anterior (inciso I do art. 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia, restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito ao crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2. O dispositivo vigente (inciso I do art. 66 do RIPI/79), por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9. Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos "que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1. Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens hão de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários stricto sensu, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2. A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3. *Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).*

10.4. *Note-se, ainda, que a expressão "compreendidos no ativo permanente" deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser juris tantum aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos .*

11. *Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.*

11.1. *Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79.*

O Parecer Normativo CST nº 65/1979 foi emitido para interpretação da nova redação trazida no inciso I do artigo 66⁴ do Decreto nº 82.263/1979 (RIPI/79), em contraposição à antiga redação do artigo 32, inciso I do Decreto 70.162/1972 (RIPI/1972). As redações eram as seguintes:

Decreto 70.162/1972:

Art. 32. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto;

I - Relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos

⁴ Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº34/66, art. 2º, alt. 8a):

I — do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

tributados, por estabelecimento industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização;

Decreto nº 82.263/1979:

Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

A redação do artigo 66, inciso I do RIPI/79 foi reproduzida nos regulamentos posteriores, sendo a atual redação vigente no RIPI/2010, em seu artigo 226:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Verifica-se que a redação do RIPI/1972 possuía a restrição de consumo imediato e integral, mas não possuía a ressalva de impossibilidade de creditamento quanto aos bens integrantes do ativo permanente.

O PN CST nº 65/1979, em seu preâmbulo, destacou que a interpretação ali veiculada não retroagia ao RIPI/1972, que continuava sendo interpretado pelo PN CST nº 181/1974. A ressalva indica que a nova redação é mais abrangente em termos de possibilidade de creditamento, pois que a expressão "imediate e integral", por si só, afastava o creditamento sobre bens do ativo permanente (uma vez que estes bens sofrem desgastes por depreciação ao longo do tempo, não sendo, portanto, imediata), além de afastar de outros bens, que embora não pertencentes ao ativo permanente, não sofrem desgaste imediato e integral, como as ferramentas manuais e intermutáveis, indicadas no item 10.3 do PN CST nº 65/1979:

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma

ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

Assim, percebe-se que o PN CST nº 65/1979 conferiu uma maior abrangência à possibilidade de creditamento que o PN CST nº 181/1974, embora ambos continuaram a entender pela impossibilidade de creditamento sobre partes e peças de maquinário.

Ocorre que a definição de insumo para creditamento de IPI foi submetida a julgamento sob a sistemática de recursos repetitivos – art. 543-C do anterior CPC, no Resp 1.075.508/SC, cuja ementa transcreve-se:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

*1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: **AgRg no REsp 1.082.522/SP**, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; **AgRg no REsp 1.063.630/RJ**, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; **REsp 886.249/SC**, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; **REsp 608.181/SC**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e **REsp 497.187/SC**, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...),

mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI. (grifos não originais)

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No voto condutor ficou consignado que:

"O ponto nodal da atual controvérsia cinge-se à possibilidade de creditamento, a título de IPI, dos valores decorrentes da aquisição de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo fixo do estabelecimento que, apesar de não integrarem fisicamente o produto final nem se desgastarem por ação direta - física ou química -, sofrem desgaste indireto no processo produtivo, integrando-se financeiramente ao produto final.

...

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

*"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, **produtos que tenham contato físico direto com o bem produzido** - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização. (grifos não originais)*

...

Deveras, ao proferir voto-vista no Recurso Especial 608.181/SC, destaquei que:

...

Nas razões do especial, sustenta a recorrente que o acórdão hostilizado contrariou o disposto no art. 49, do CTN, uma vez que 'a vedação expressa em se creditar do IPI pago na aquisição de materiais de uso e consumo, contida no Parecer 65, acabou por malferir o preceito tributário da não-cumulatividade...' . Alega ainda que a referida proibição de creditamento viola o disposto no art. 97, do CTN, posto que não houve lei majorando o tributo. (grifos não originais)

...

Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc. (grifos não originais)

...

Destarte, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

*Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, **o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário** durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. (grifos não originais)*

...

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI. (grifos não originais)"

Da análise do voto conduzido pelo Ministro Luiz Fux, depreende-se que o desgaste direto, imediato e integral é condição para geração de créditos, em contraposição ao desgaste indireto.

Ao transcrever a sentença prolatada no recurso especial em julgamento, o Ministro deixa evidente sua concordância com seus termos:

A sentença bem concluiu, ao vaticinar que:

*"... não é todo o IPI pago pelas indústrias que gera creditamento. A legislação do IPI limita o creditamento aos produtos intermediários utilizados na produção de bens industriais, isto é, produtos **que tenham contato físico direto com o bem produzido** - produtos que embora não se integrando ao novo produto são consumidos no processo de industrialização."*

Mais adiante, citando voto vista proferido no RESp 608.181/SC, se posiciona contrariamente ao argumento da recorrente de que a vedação contida no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, malferia o preceito tributário da não-cumulatividade. Neste mesmo voto vista menciona alguns produtos que entendeu não gerarem crédito de IPI:

“Portanto, não há como reconhecer o direito ao creditamento de IPI dos bens de uso e consumo que sofrem apenas desgaste indireto no processo produtivo, tais como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc”

Julgados posteriores aplicaram a decisão proferida no REsp 1.075.508, confirmando o entendimento adotado:

AgRg no REsp 1.469.977/SC:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 128, 458, CAPUT, 459, 460, 535, I E II, 286, 436, 513, 514, 515, 557, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. SENTENÇA REFORMADA, TAMBÉM, EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 475, I, DO CPC. PRODUTO INTERMEDIÁRIO NÃO CONSUMIDO DE FORMA INTEGRAL E IMEDIATA NO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITO DE IPI. PRECEDENTE ADOTADO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO, NA FORMA DO ART. 543-C, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 83 DO STJ.

1. Afastada a alegada ofensa aos arts. 128, 458, caput, 459, 460, 535, I e II, 286, 436, 513, 514, 515, 557, todos do CPC, eis que o acórdão recorrido enfrentou a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Mesmo na hipótese eventual de inexistência de apelação - o que não ocorreu na hipótese, já que o apelo foi interposto pela FAZENDA NACIONAL - a sentença estava sujeita ao reexame necessário, nos termos do art. 475, I, do CPC, o que permitiria sua reforma pelo acórdão recorrido independentemente do recurso voluntário.

*2. A agravante pretende o reconhecimento de apropriação de créditos de IPI relativamente à aquisição de **painéis, grades, espaçadores, caixas treliças, machos e pentes de rosagem e reforços de machos** utilizados em seu processo produtivo, pois eles entram em contato com o produto final e sofrem desgaste físico ou químico em razão desse contato. Nesse sentido, sustenta que o conceito "imediato e integral" utilizado no acórdão recorrido não mais seria aplicado pela jurisprudência, a qual não exige a instantaneidade em relação ao tempo do desgaste ou que o insumo seja utilizado em um único ciclo produtivo.*

3. O Tribunal de origem se manifestou no sentido de que, à exceção do 'reforço de macho', os demais produtos não sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo.

4. O acórdão recorrido se manifestou no mesmo sentido da jurisprudência desta Corte adotada em sede de recurso especial repetitivo, na sistemática do art. 543-C, do CPC, (REsp nº 1.075.508/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 13.10.2009), a qual entende que "a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de

industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002". Incidência da Súmula nº 83 do STJ.

5. *Agravo regimental não provido.*

REsp 1.116.552/AL:

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. SÚMULA N. 211/STJ. REVOGAÇÃO DE TUTELA ANTECIPADA. EFEITOS. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS TRIBUTADOS APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO FINAL ISENTO, NÃO-TRIBUTADO OU FAVORECIDO COM ALÍQUOTA ZERO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA, GASES E LUBRIFICANTES. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, IMOBILIZADO OU PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

[...]

6. *O art. 147, inc. I, do RIPI/1998 (reproduzido no 164, inc. I, do RIPI/02), quando faz referência às matérias-primas e produtos intermediários que "embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização", não alcança os **combustíveis, energia elétrica, gases e lubrificantes** utilizados para o funcionamento do parque industrial do contribuinte.*

Precedentes: AgRg no REsp 1.038.719 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 4.2.2010; REsp 993.581/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20/10/2009, DJe 04/11/2009; REsp 1.129.345 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 8.6.2010; REsp 638745/SC, Min. Luiz Fux, 1ª T., DJ 26.09.2005.

7. *Não há direito ao creditamento do IPI em relação à aquisição de produtos que não são consumidos no processo de industrialização, mas que são componentes do maquinário - bens do ativo fixo, imobilizado ou permanente - que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo, e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final. Precedente em recurso representativo da controvérsia: REsp 1.075.508/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, DJe 13.10.2009.*

8. *O julgamento do mérito da ação no sentido da negativa de provimento desestabiliza a tutela antecipada ao negar-lhe a verossimilhança (fumus boni juris), outrossim, a revogação da tutela foi expressa, não havendo como extrair interpretação que a perpetue até o trânsito em julgado da demanda, mormente em*

se tratando de temas cuja jurisprudência do STJ já está pacificada em sede de recursos representativos da controvérsia.

9. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

No mesmo sentido, menciona-se a Súmula CARF nº 19, que embora refira-se a crédito presumido, incluiu em seu enunciado o contato direto como fundamento:

Súmula CARF nº 19:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Reitera-se que a decisão proferida no REsp 1.075.508/SC trouxe os seguintes elementos caracterizadores do creditamento: desgaste direto pelo contato físico, imediato e integral, além de não integrar o ativo permanente. Citou, ainda, exemplos de produtos que não caracterizam o creditamento como fitas, roldanas, correias, óleos lubrificantes, etc.

No caso concreto, entendo que a decisão do STJ está em consonância com a interpretação conferida pela fiscalização.

Assim, se desgastam de forma indireta, as correias mencionadas no laudo de e-fls. 234 a 238 como partes de máquinas e das esteiras, as facas destinadas ao corte da embalagem, vibradores eletromagnéticos das caçambas, torcedor de nylon, torcedor interno da máquina PL, enfim todas as partes e peças que não entram em contato físico direto, mas apenas indireto, como é o caso das partes e peças que trabalham com a embalagem. Seriam insumos do insumo embalagem. Neste aspecto se inserem, também, os produtos para tratamento de água e o vapor d'água utilizado para aquecimento de caldeiras e tanques e suas tubulações, mangueiras, válvulas e equipamentos, detergentes, sabonetes, papel toalha e produtos destinados à limpeza de máquinas.

Outros produtos possuem contato com o produto já fabricado, como as esteiras corrugadas para transporte de fardos de balas, não se inserindo no etapa de elaboração do produto.

Por outro lado, os seguintes produtos possuem contato direto com o produto em fabricação, mas, embora não foram contabilizados no ativo permanente, não se desgastam de forma imediata e integral: faca de massa, disco de corte do GD, esteira transportadora da estampadeira ao túnel de resfriamento, pinça externa/interna, pinça do cabeçote, nos termos da decisão proferida pelo STJ no REsp REsp 1.075.508/SC.

Conclui-se, portanto, corretas as glosas quanto ao creditamento de IPI efetuada pela fiscalização.

Seguindo em sua defesa, a recorrente deduziu a necessidade de incidência de correção monetária sobre créditos escriturais não aproveitados à época por impedimento legal, citando como jurisprudência o RE 649200 Agr. Relativamente a tal julgado, esclareça-se que não há obrigatoriedade de adoção por este Conselho de entendimentos veiculados em decisões que não atendam ao disposto no §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF

Ademais, o julgado tratou de situação fática e jurídica completamente distinta da ocorrida nestes autos. Naquele, houve óbice ao reconhecimento de créditos que, em razão de tal óbice, foram tardiamente aproveitados. Não é o caso destes autos. Aqui, a recorrente simplesmente reconheceu tardiamente créditos extemporâneos em sua escrita fiscal, corrigindo-os deste o fato gerador até o momento em que escriturados (2007 a 2012). Não houve qualquer óbice por parte do Fisco quanto ao momento de escrituração. Os créditos extemporâneos escriturados continuaram a possuir a natureza escritural e decorriam, em tese segundo a recorrente, apenas do princípio da não-cumulatividade.

Sobre a matéria, o STJ já proferiu decisão sob a sistemática de recursos repetitivos, no REsp 1.035.847, de reprodução obrigatória nos julgados deste Conselho, a teor do artigo 62 do Anexo II do RICARF, cuja ementa abaixo transcreve-se:

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.

3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.

4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

(REsp 1035847 RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009)

Na ementa do acórdão acima, restou evidente que sobre créditos escriturais não há incidência de correção monetária, por ausência de previsão legal. Não é o caso, entretanto, de créditos que são requeridos em ressarcimento e que são, posteriormente, indeferidos indevidamente, em razão de óbice de ato estatal normativo ou decisório, perdendo sua natureza de crédito escritural. A extemporaneidade no julgado do STJ disse respeito ao aproveitamento extemporâneo em virtude de oposição estatal e não à inércia do próprio contribuinte em não escriturar créditos no momento de ocorrência de seu fato gerador.

Assim, os créditos reconhecidos extemporaneamente pelo contribuinte em sua escrita fiscal, dentro do prazo prescricional de cinco anos de que trata o Decreto 20.910/1932, possuem natureza escritural e não são sujeitos à correção monetária, conforme decisão proferida pelo STJ no REsp 1.035.847, sob a sistemática de recursos repetitivos.

Por fim, a recorrente pugnou pela não incidência de juros Selic sobre a multa de ofício. De início, destaca-se a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 1º de setembro de 2009(data do julgamento).

Transcreve-se, ainda, excerto do voto condutor, esclarecedor da questão:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho

essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos" (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546).

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.(grifos não originais)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

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

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

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos.

(...)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos não originais)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial

Na mesma direção, ensina Hugo de Brito Machado⁵:

“A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo, antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura do auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora, , em consequência, do início da incidência de juros de mora correspondentes”

Inferre-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

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

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

“Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se, mutatis mutandis, a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set/2010, apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 14º ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE: 2012.

Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.”(REsp 879.844/MG)

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) (grifei)

Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais. Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:

a) se autorizado em até quinze prestações:

a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;

a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:

b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo. (Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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.

...

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84."

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) (grifei)

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. (grifei)

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n) (grifei)

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de 1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Neste sentido, citam-se, recentes decisões da CSRF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/00-16, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/2006-64, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri).

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recuso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 13888.720197/2014-14
Acórdão n.º **3302-005.304**

S3-C3T2
Fl. 524
