



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

Processo nº 15889.000541/2007-41
Recurso nº 898.289 Voluntário
Acórdão nº 3302-01.606 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria IPI - Indústria Gráfica
Recorrente MJA INDÚSTRIA DE PAPÉIS E ADESIVOS ESPECIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

SERVIÇOS GRÁFICOS. NOTAS FISCAIS PERSONALIZADAS. PRODUTO QUE NÃO É OBJETO DE REVENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA DO IPI. MEDIDA JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Havendo concomitância entre a matéria objeto do processo administrativo e ação judicial ajuizada pelo contribuinte, deve ser reconhecida a renúncia à discussão na esfera administrativa. Suspende-se a exigibilidade dos valores lançados até decisão final no processo judicial, quando então esta poderá ser restabelecida ou o lançamento integralmente cancelado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2006

IPI. MULTA DE OFÍCIO. VALOR NÃO DESTACADO EM NOTA FISCAL OU VALOR DO IMPOSTO CONSTITUÍDO.

No caso de falta de lançamento do imposto na nota fiscal, a multa de ofício é aplicada em duas parcelas: a primeira, proporcionalmente ao imposto que deixou de ser apurado ou recolhido, e a segunda, relativamente à parte do imposto não lançado acobertado por créditos escriturais.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Fábila Regina Freitas. Designado o conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator Designado.

EDITADO EM: 07/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Fábiana Regina Freitas.

Relatório

Trata-se de três autos de infração, lavrados contra a Recorrente, constituindo créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – apurados em relação ao período de Dezembro/02 a Dezembro/03 (fls.05/31), Janeiro/04 a Setembro/04 (fls. 71/83) e Outubro/04 a Dezembro/06 (fls. 115/139). **Os valores foram constituídos com base em vendas de bobinas personalizadas (utilizadas para a impressão de cupons fiscais, pelos clientes da Recorrente), que no entender do contribuinte são resultado de sua prestação de serviços gráficos – não sujeitas ao IPI, mas ao ISS – mas que, no entender da autoridade fiscal, configuram-se industrialização e, assim, seriam passíveis de incidência do IPI.**

Além do tributo foram lançadas multas punitivas **(i)** de 75% sobre o valor do IPI que, após a reconstituição da escrita, a fiscalização entendeu ser devido e **(ii)** 75% sobre o valor do IPI não lançado, neste caso entende-se todo o valor que deveria ter sido lançado, mesmo aquele que não gerou valor a recolher nos presentes autos de infração em virtude da compensação dos créditos tributários apurados.

Intimada sobre a lavratura dos autos de infração a Recorrente apresentou as respectivas Impugnações (fls. 307/327; 364/384 e 423/442), nas quais alegou em síntese que:

- suas atividades consistem em prestação de serviços gráficos, personalizados, cujo resultado (as bobinas) não é utilizado em nenhum processo de industrialização, tampouco se destinam à revenda, razão pela qual não se sujeita à incidência do IPI sobre a venda das bobinas personalizadas;

- a multa aplicada é abusiva e confiscatória, além de ter sido lançada em duplicidade: (i) sobre o IPI supostamente devido (diferença entre saldo credor e devedor) e (ii) sobre o IPI não lançado/destacado nas notas fiscais.

Às fls. 487 há um comunicado interno da Receita Federal – DRF de Bauru – através do qual foram juntadas aos autos cópias de documentos que constam do Processo Administrativo nº 15372.000056/2008-79, em que também é parte a Recorrente.

Estas cópias (fls. 488/508) comprovam **a existência de uma ação judicial ajuizada pela Recorrente**, visando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica entre ela e União, que a obrigue ao recolhimento do IPI sobre suas atividades gráficas. **Na inicial do processo judicial a Recorrente menciona a existência dos 03 autos de infração, objeto deste processo administrativo, para cobrança justamente do IPI em discussão naqueles autos.**

Foram juntados a estes autos, também, por petição apresentada pela Recorrente (fls. 510/525), cópias de decisões judiciais e resposta à consulta exarada pela Receita Federal, que corroboram os argumentos apresentados em suas Impugnações.

Após analisar as impugnações apresentadas a DRJ expediu acórdão (fls. 526/533) através do qual manteve a totalidade do lançamento por entender que a atividade da recorrente está sim sujeita à incidência do IPI. **A questão da existência de uma medida judicial não foi objeto de análise pela DRJ.**

Irresignada com a decisão a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 542/572), no qual reitera os argumentos trazidos em suas impugnações, além de alegar a nulidade da decisão, por demora de mais de 360 dias em analisar as impugnações apresentadas. Esclarece, ainda, que o fato de possuir saldo credor de IPI, não implica em seu reconhecimento da legalidade da exigência do imposto sobre seus serviços gráficos, pois a existência do referido saldo se dá em virtude de desenvolver outras atividades (produção de etiquetas não personalizadas), estas sim reconhecidamente sujeitas ao IPI.

Na sequência, vieram os autos para decisão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas, Relatora

O Recurso é tempestivo, e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente de se destacar que **o mérito deste processo administrativo é o mesmo discutido nos autos da ação judicial ajuizada pela Recorrente, para reconhecimento da inexigibilidade do IPI sobre seus serviços gráficos de confecção de bobinas.** Referida medida judicial (Ação Ordinária Declaratória - Processo nº

2008.61.08.000820-3) ainda não tem decisão final transitada em julgado (embora já tenha sido proferida sentença, favorável ao contribuinte).

De toda forma, em razão da concomitância dos fundamentos da referida ação judicial, e do fundamento dos autos de infração discutidos neste processo administrativo, bem como em razão da prevalência das decisões judiciais sobre aquelas proferidas na instância administrativa, entendo que fica prejudicada a análise do mérito.

Neste sentido, destaco Súmula deste Tribunal:

***Súmula CARF nº 1:** Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

A única matéria, objeto destes autos, que não foi levada à apreciação do judiciário é a questão do lançamento das multas de 75%. Embora a DRJ tenha entendido que não houve duplicidade no lançamento da multa, mas fatos geradores distintos – uma lançada de ofício, apenas sobre o valor do IPI constituído pelos autos de infração e outra sobre a obrigatoriedade da Recorrente de declarar corretamente a escrita do IPI – a Recorrente insiste em alegar que houve duplicidade no lançamento da penalidade: (i) uma sobre o IPI constituído, isto é, entendido como devido e (ii) outra sobre o IPI que não foi lançado nas notas fiscais emitidas, o que incluiu, novamente, aquele valor que foi entendido como devido.

Da análise dos autos de infração que são objeto deste processo administrativo constata-se que, de fato, ambas as multas de 75% estão fundamentadas no artigo 80 da Lei nº 4.502/64.

Importante registrar que estas duas multas foram aplicadas apenas em dois dos autos de infração, o constante às fls. 05/31, referente aos fatos geradores incorridos de Dezembro/02 a Dezembro/03 e aquele acostado às fls. 115/139, relacionado aos fatos incorridos de Outubro/04 a Dezembro/06. Da análise das fls. 04, constata-se que para estes dois períodos foram lançadas as multas (i) multa proporcional e (ii) multa IPI não lançado com cobertura de crédito.

Em relação a estes autos a multa de 75% foi lançada tanto em relação ao IPI a ser cobrado – após o ajuste de saldo devedor x saldo credor – como foi lançada, também em percentual de 75%, sobre o valor total do IPI que deixou de ser lançado.

O auto de infração de fls. 71/83, trata apenas de lançamento de uma multa isolada de 75%, em virtude da não realização da declaração do valor devido a título de IPI. Neste aspecto, não há que se falar, *in casu*, em duplicidade.

Conforme atestam os autos, a lavratura data de 12/02/2007. À esta época, vigorava, para o inciso I, artigo 80, da Lei nº 4.502/64, a redação conferida pelo artigo 45 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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)

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)

(...)” – destaquei.

Está claro que a fiscalização entendeu, talvez por causa da interpretação conjugada com o inciso I, que o *caput* do mencionado artigo 80 previu a possibilidade de três infrações diversas e autônomas.

Todavia, ao meu sentir, a correta interpretação do dispositivo legal é que a administração fazendária poderá punir o contribuinte por incorrer em uma infração **OU** outra, não cumulativamente nas duas. A questão, inclusive, parece-me mais evidente agora, na nova redação do citado dispositivo 80, com a alteração trazida pela Lei nº 11.488/07, que revogou parte do dispositivo legal, a saber:

“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)

I - revogado pela Lei nº 11.488, de 2007.

(...)” – destaquei.

É de clareza solar que o legislador, ao escolher a conjunção coordenativa alternativa (ou disjuntiva) pretendeu expressar uma relação de alternância, seja por incompatibilidade dos termos ligados ou por equivalência dos mesmos.

Caso houvesse a intenção de mencionar mais de uma infração, o legislador, obrigatoriamente, por ser regra de gramática, deveria utilizar uma conjunção coordenativa aditiva, que indica, por conclusão óbvia, uma adição, neste caso “*a falta de lançamento E a falta de recolhimento*”.

Desta forma e, assim como assevera a própria DRJ em seu acórdão, **a multa prevista no art. 80 da citada Lei nº 4.502/64 somente pode ser aplicada sobre o valor do IPI que deixou de ser destacado (lançado na nota fiscal) OU sobre o valor do IPI que deixou de ser recolhido (e que é cobrado via auto de infração).**

E se esta interpretação estava dúbia na época do lançamento, está clara no novo dispositivo legal, e deve ser aplicada ainda que por força dos artigos 106¹ e 112² do Código Tributário Nacional – CTN.

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Sendo assim, o lançamento da multa de 75% sobre o valor que deixou de ser lançado e que está constituído nos autos de infração (“Multa IPI não lançado com cobertura de crédito”) – para cobrança, após ajuste de saldos credor e devedor – não pode prosperar. Logo, deve ser cancelado o lançamento da multa de ofício sobre os valores de IPI, constituídos nos autos de infração de fls. 05 e de fls. 115, mantendo-se apenas as multas sobre os valores de IPI que, supostamente, deveriam ser lançados (caso se confirme a exigibilidade do imposto, na medida judicial).

Assim, considerando, por fim, que a exigibilidade da multa está atrelada à exigibilidade do principal, ou seja, ao resultado final da ação judicial que analisa a legalidade da cobrança do IPI, sobre os fatos que são objeto deste processo administrativo, nem a cobrança da multa (na parcela mantida) nem a cobrança do IPI podem ser efetuadas antes de decisão final nos autos do processo judicial nº 2008.61.08.000820-3, ajuizado pela Recorrente.

Ante o exposto, conheço do recurso posto que presentes os requisitos de admissibilidade para, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para **(i)** não conhecer a matéria atinente à incidência de IPI na atividade da Recorrente, em virtude da concomitância com a discussão judicial e **(ii)** cancelar a multa em duplicidade, aplicada sobre o IPI cobrado nos autos de infração, lembrando que os valores mantidos nos autos em análise estão com a exigibilidade suspensa até decisão final a ser proferida nos autos da medida judicial ajuizada pela Recorrente, quando então, a depender do teor da decisão transitada em julgado, definir-se-á se o imposto é ou não devido.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

² Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 03/07/2012 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Ass

inado digitalmente em 07/06/2012 por JOSE ANTONIO FRANCISCO

Impresso em 17/07/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, Redator Designado

Apenas discordo do entendimento da Ilustre Relatora em relação à multa de ofício.

A referida multa era inicialmente prevista no art. 80 da Lei n. 4.502, de 1964. Posteriormente, foi transportada para o art. 45 da Lei n. 9.430, de 1996. Com a Lei n. 11.488, de 2007, novamente voltou a compor a Lei n. 4.502, de 1964.

Entretanto, as hipóteses de aplicação da multa não mudaram: *“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”*.

A multa incide ou na falta de lançamento do imposto na nota fiscal (falta de destaque) ou na falta de recolhimento do imposto.

Obviamente, a primeira hipótese pode implicar, também, a falta de recolhimento do imposto, uma vez que o não lançamento na nota implica o não lançamento no livro e a não inclusão do débito na apuração do imposto devido no período de apuração.

Portanto, a segunda hipótese representa a falta de recolhimento quando não tenha havido falta de lançamento do imposto na nota fiscal.

Assim, há duas possibilidades de incidência da multa: a falta de lançamento do imposto na nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto.

A base de cálculo da multa é especificada depois: no primeiro caso (falta de lançamento) a base é o valor do imposto que deixou de ser lançado e, no segundo, é o valor do imposto que deixou de ser recolhido.

Obviamente, no caso de imposto não lançado, a base de cálculo da multa pode ser maior, como se verá posteriormente, do que o valor do imposto lançado, uma vez que os créditos reduzem a última.

No caso dos autos, como se trata da primeira hipótese, a multa deve incidir sobre o total do imposto que deixou de ser lançado nas notas fiscais e, sua base de cálculo será maior do que o valor do imposto lançado, uma vez que a Interessada tinha créditos que reduziram o valor do imposto devido.

Esclareça-se que a Fiscalização dividiu o auto de infração em três períodos distintos, porque, no período central, os créditos da Interessada acobertaram todo o imposto que deixou de ser lançado nas notas fiscais (saldo credor).

Nos primeiro e terceiro períodos, os créditos não foram suficientes para acobertar todos os débitos apurados e, assim, resultaram valores de imposto devido em vários períodos de apuração (saldo devedor), tendo, nesses casos, a multa sido parcialmente cobrada

proporcionalmente ao imposto apurado. Somente em relação ao imposto não lançado nas notas fiscais que teve acobertamento de créditos é que a multa foi lançada separadamente.

Para demonstrar o afirmado, basta somar o total do imposto não lançado nas notas fiscais (infração efetivamente apurado nos presentes autos) e calcular o valor total das multas aplicadas, que deverá ser igual a 75% daquele valor.

O total da base de cálculo do IPI não lançado relativamente ao primeiro período (primeiro auto de infração) foi de R\$ 1.381.788,82 (fls. 15 a 17); ao segundo, R\$ 966.607,91; e ao terceiro, R\$ 3.190.179,95

A tabela abaixo demonstra a comparação dos valores:

AI	Multa Proporc.	Multa isolada	Multa total	Base de cálculo	IPI não lançado (15%)	Multa (75%)
1	20.801,56	134.649,40	155.450,96	1381788,82	207.268,32	155.451,24
2	0,00	108.743,22	108.743,22	966.607,91	144.991,19	108.743,39
3	181.998,10	176.896,90	358.895,00	3.190.179,95	478.526,99	358.895,24

Os valores da coluna “Multa total” (valores lançados) equivalem, a não ser por erros de arredondamento, aos valores da multa apurada de 75% (última coluna).

Portanto, o valor da multa aplicada está correto e não houve, de forma alguma, aplicação de multa sobre a mesma base de cálculo.

Há que se notar, ademais, que, sistematicamente, nos primeiro e terceiros autos de infração, a Fiscalização subtraiu da multa aplicada sobre o imposto não lançado sem cobertura de crédito os valores do IPI apurados nos períodos de apuração.

Por fim, esclareça-se que se trata de interpretação da Receita Federal do disposto no art. 80, § 8º, da Lei n. 4.502, de 1964 (ou da respectiva redação anteriormente contida no art. 45 da Lei n. 9.430, de 1996):

§ 8º A multa de que trata este artigo será exigida: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - juntamente com o imposto quando este não houver sido lançado nem recolhido; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - isoladamente nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como o inciso I diz que a multa deve ser lançada junto com o imposto, quando não recolhido (que é exatamente o caso eu ocorre na apuração de saldos devedores), então ela é calculada proporcionalmente a ele, calculando-se de forma isolada quando há apuração de saldo credor.

Note-se que nunca o referido dispositivo acima citado reduz a base de cálculo da multa prevista no *caput* do artigo.

Quanto ao princípio da vedação ao confisco, aplica-se a Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula CARF n. 2

Processo nº 15889.000541/2007-41
Acórdão n.º **3302-01.606**

S3-C3T2
Fl. 5

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

Adotando os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, no que se refere às demais matérias, voto por negar provimento ao recurso, relativamente à matéria não objeto da ação judicial.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco