



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

Processo n° 15956.000284/2008-88
Recurso n° 15.956.000284200888 Voluntário
Acórdão n° **3403-003.274 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de agosto de 2014
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente IPAB-INDÚSTRIA PAULISTA DE ARTEFATOS DE BORRACHA EIRELI - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

Ementa: OBRAS DE BORRACHA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O Capítulo 40 da TIPI abrange a borracha, em bruto ou semimanufaturada, mesmo vulcanizada ou endurecida, e as obras constituídas inteiramente por borracha, ou cuja característica essencial provenha da borracha.

Acoplamento, Anel, Apra-barro, Batente, Bieleta, Borracha, Bucha, Calço, Capa, Cinta, Coifa, Coxim, Deslizante, Esmerilhador, Fole, Guarnição, Isolador, Kit, Limitador, Mangueira, Martelo, Passa-fio, Pedal, Pino, Prendedor e Protetor, fabricados em borracha vulcanizada, não endurecida, e destinados exclusiva ou principalmente aos veículos do Capítulo 87 da TIPI, classificam-se no código residual 4016.9900 da TIPI e suas respectivas saídas são tributadas à alíquota 18%.

Diafragma, Junta e Vedador, fabricados em borracha vulcanizada, não endurecida, com função de vedação, conter gases, líquido e pressão, e destinados exclusiva ou principalmente aos veículos do Capítulo 87 da TIPI, classificam-se no código

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE APLICÁVEL. MODUÇÃO DO PERCENTUAL. IMPOSSIBILIDADE.

A multa a ser aplicada em procedimento *ex officio* é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a incidência de juros sobre a multa de lançamento de ofício. Vencidos o Relator e o Conselheiro Paulo Roberto Stocco Portes, que negaram provimento na íntegra. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Paulo Roberto Stocco Portes (suplente convocado), Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

O estabelecimento industrial de IPAB-INDÚSTRIA PAULISTA DE ARTEFATOS DE BORRACHA SA teve lavrado contra si o Auto de Infração das fls. 5.907 a 5.911, para formalizar a determinação e exigência de crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativo aos períodos de apuração mediados pelas datas de 01/01/2004 e 31/12/2004, no valor total de R\$ 1.107.296,43. Conforme o Termo de Verificação das fls. 5.876 a 5.906, o estabelecimento industrializa os seguintes artefatos de borracha vulcanizada, não endurecida, e destinados exclusivo ou principalmente aos veículos do Capítulo 87 da TIPI:

NOME DO GRUPO	CLASSIF. FISCAL ADOTADA PELO CONTRIBUINTE	FINALIDADE
Acoplamento	4016.9300 e 8708.9990	Acoplar partes da coluna da direção
Anel	4016.9300	Conter vibração
Apara-barro	4016.9990	Conter vibração e vedação
Batente	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Bieleta	8708.9990	Fixação, conter vibração e unir partes
Borracha	4016.9300	Conter pressão, vedar e unir partes
Bucha	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Calço	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Capa	8708.9990	Capa de proteção, antiderrapante
Cinta	8708.9990	Fixar, eliminar vibração

NOME DO GRUPO	CLASSIF. FISCAL ADOTADA PELO CONTRIBUINTE	FINALIDADE
Coifa	8708.9990	Conter fluidos, proteção contra resíduos
Coxim	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Deslizante	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Diafragma	4016.9300 e 8708.9990	Vedação, conter gases, líquido e pressão
Esmerilhador	4016.9990	Ventosa de borracha para esmerilhar válvula
Fole	8708.9990	Proteger contra pó
Guarnição	8708.9990	Vedação para fluidos, eliminar vibração
Isolador	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Junta	4016.9300 e 8708.9990	Vedação, conter gases, líquido e pressão
Kit	8708.9990	Fixação, conter vibração e unir partes
Limitador	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Mangueira	4009.1100, 4009.3100 e 8708.9990	Conter gases, líquido e pressão
Martelo	4016.9990	Martela para borracheiro
Passa fio	4016.9300	Isolação
Pedal	8708.9990	Capa de proteção antiderrapante
Pino	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Prendedor	8432.9000 e 8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Protetor	4016.9300 e 8708.9990	Proteger contra pó
Roda para velocípede	9501.0000	Roda maciça de borracha
Tampão	4016.9300	Conter líquidos
Vedador	4016.9300 e 8708.9990	Conter líquidos

Aplicando a Regra Gral de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH nº 1, a Nota 2a da Seção XVII da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado do Capítulo 40 e as Notas Explicativas da posição 4016, a Fiscalização concluiu que o capítulo 40 da TIPI alcança não só os artigos constituídos exclusivamente por borracha, mas também aqueles cujas características essenciais provenham da borracha, razão pela qual imputou ao estabelecimento a infração de promoção de saídas com emissão de nota fiscal em erro de classificação fiscal e alíquota relativamente aos seguintes produtos, reclassificados para os códigos 4016.9990 e 4016.9300 (diafragma, junta e vedador):

NOME DO GRUPO	CLASSIF. FISCAL ADOTADA PELO CONTRIBUINTE	FINALIDADE
Acoplamento	8708.9990	Acoplar partes da coluna da direção
Batente	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Bieleta	8708.9990	Fixação, conter vibração e unir partes
Bucha	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Calço	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Capa	8708.9990	Capa de proteção, antiderrapante
Cinta	8708.9990	Fixar, eliminar vibração
Coifa	8708.9990	Conter fluidos, proteção contra resíduos
Coxim	8708.9990	Conter vibração e unir partes
Deslizante	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Diafragma	8708.9990	Vedação, conter gases, líquido e pressão
Fole	8708.9990	Proteger contra pó
Guarnição	8708.9990	Vedação para fluidos, eliminar vibração
Isolador	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Junta	8708.9990	Vedação, conter gases, líquido e pressão
Kit	8708.9990	Fixação, conter vibração e unir partes
Pedal	8708.9990	Capa de proteção antiderrapante
Pino	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Prendedor	8708.9990	Amortecer impacto, eliminar vibração
Protetor	8708.9990	Proteger contra pó
Vedador	8708.9990	Conter líquidos

Em impugnação (fls. 5.926 a 5.946), o sujeito passivo defendeu-se com os seguintes argumentos:

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

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 19/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 26/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a) De equívoco no entendimento da Fiscalização, fundamentado unicamente na Nota 2A da Seção XVII da TIPI, considerando o texto da Nota 3A da mesma Seção, o qual determina que, para fins de classificação, fariam parte dos Capítulos 86 a 88 as partes e acessórios que sejam exclusiva e principalmente destinados aos veículos ou artefatos daquela Seção.
- b) De que todos os produtos que fabrica destinam-se exclusivamente aos veículos do Capítulo 87. da Seção XVII, deste fazem parte, e, por isso, devem ali ser classificados;
- c) De contradição nos argumentos da Fiscalização, que, num primeiro momento, inadmite a finalidade, essencialidade e exclusividade dos produtos (para sua manutenção no código 8708.9990) para dizer que deve prevalecer a posição da borracha ao invés dos veículos, e, num segundo momento, afirmar que as peças devem ser classificadas no código 4016, admitindo a finalidade como sendo essencial para a classificação, porquanto distingue a posição 9300 da 9990 pela finalidade de vedação ou não.
- d) Questiona (i) como um produto cuja proporção de metal chega a ser de 89% pode ser classificado no capítulo de borracha; (ii) como um produto que não contém, sendo apenas de plástico, pode ser classificado no capítulo de borracha ; (iii) como um produto, sendo apenas de PVC, pode ser classificado no capítulo de borracha;
- e) Alternativamente, destaca que, na acepção do código 4016.9300, a capacidade de vedar é apenas uma das funções exercidas pelas 'juntas, gaxetas e semelhantes', razão pela qual os produtos fabricados que possuem as outras características como união e contenção de atrito e vibração (desgaste), caso afastadas as alegações para manutenção no código 8708.9990, devem ali ser classificados, tais como: batente, bieleta, bucha, calço, capa, cinta, coifa, coxim, deslizante, fole, guarnição, isolador, kit, pino, prendedor;
- f) Ressalta que em auditorias anteriores a classificação fiscal adotada jamais foi questionada;
- g) Reclama que a multa de ofício, no percentual aplicado, tem efeitos confiscatórios, além de ser ilegal a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros.
- h) Contesta ainda a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A 3ª Turma da DRJ/BEL julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 01-23.934, de 04 de janeiro de 2012, fls. 7.187 a 7.199, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O Capítulo 40 da TIPI abrange a borracha, em bruto ou semimanufaturada, mesmo vulcanizada ou endurecida, e as obras constituídas inteiramente por borracha, ou cuja característica essencial provenha da borracha, devendo ser excetuados os produtos expressamente excluídos pela Nota 2 do Capítulo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa a apreciação de arguições relativas à constitucionalidade de leis.

PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades.

Entretanto, não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/BEL. O arrazoadado de fls. 7.209 a 7.221, após síntese dos fatos relacionados com a lide, contesta a aplicação isolada da Nota nº 2¹ da seção XVII, apontando para a necessidade de aplicação conjunta dessa com a Nota nº 3², concluindo que, como os produtos que industrializa

¹ Seção XVII - Nota de Seção

2-Não se consideram “partes ou acessórios”, de material de transporte, mesmo que reconhecíveis como tais:

a) As juntas, arruelas e semelhantes, de qualquer matéria (regime da matéria constitutiva ou posição 84.84), e outros artefatos de borracha vulcanizada não endurecida (posição 40.16);

² Na acepção dos Capítulos 86 a 88, os termos “partes e acessórios” não abrangem as partes ou acessórios que não sejam exclusiva ou principalmente destinados aos veículos ou artefatos da presente Seção. Quando uma parte ou

são exclusivamente destinados aos veículos do Capítulo 87 da Seção XVII, deste fazem parte, e, por isso, devem ali ser classificados. Cita jurisprudência.

Alternativa e sucessivamente, pede exclusão dos acréscimos legais (juros e multa) em reconhecimento de sua boa-fé.

Insiste na classificação na posição 8708 dos coxins, deslizantes e protetores, todos eles compostos de plástico e PVC.

Repete, na continuação, as insurgências contra os acréscimos legais (efeito confiscatório da penalidade aplicada, ilegalidade da utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora e ilegalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício).

A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 7.209 a 7.221 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BEL- nº 01-23.934, de 04 de janeiro de 2012.

Classificação fiscal dos produtos

Liminarmente, pela aplicação da Regra Gral de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH nº 1, afasta-se a pretensão do Recorrente de classificar os artefatos que produz na posição 8708, mesmo quando esses artefatos sejam reconhecíveis como partes ou acessórios dos veículos das posições 8701 a 8705, já que a Nota 2, "a", da Seção XVII, da TIPI estabelece que os artefatos de borracha não endurecida, mesmo que reconhecíveis como de emprego em material de transporte, são classificados na posição 4016.

As notas explicativas de todos os capítulos da seção XVII, com exceção do de nº 89, permitem a classificação das partes e acessórios dos veículos ou artefatos que compreendam, desde que sejam satisfeitas as três condições impostas:

- a) Não serem excluídos por aplicação da Nota 2 da Seção.
- b) Serem reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidos para os artefatos dos Capítulos 86 a 88.
- c) Não serem incluídos mais especificamente em outros Capítulos da Nomenclatura.

um acessório seja suscetível de corresponder, simultaneamente, às especificações de duas ou mais posições desta Seção, deve classificar-se na posição que corresponda ao seu uso principal.

Vê-se que, descumprida a condição da alínea “a”, afasta-se a possibilidade de classificar os produtos em questão no capítulo 87, ainda que fabricados para comporem, exclusivamente, como bradou a recorrente, os artefatos do Capítulo 87.

Resta verificar se a classificação proposta pela Fiscalização é adequada.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado do capítulo 40 - Borracha e suas obras, em Considerações Gerais, alcance do Capítulo, orientam:

Alcance do Capítulo

O presente Capítulo abrange a borracha, tal como acima definida, em bruto ou manufaturada, mesmo vulcanizada ou endurecida, e os artigos constituídos exclusivamente por borracha, ou cujas características essenciais provenham da borracha; excetuam-se os produtos excluídos pela Nota 2 do Capítulo.

Desde já, constata-se que o capítulo abrange não só as obras inteiramente de borracha, mas também aquelas em que a característica essencial provenha da borracha, com as exclusões mencionadas.

Particularmente, as Notas Explicativas da posição 4016 - Outras Obras de Borracha Vulcanizada não Endurecida, esclarecem:

Esta posição abrange

[...]

4) As juntas, gaxetas e semelhantes.

[...]

10) Os blocos-amortecedores de borracha, palas de pára-lamas (guarda-lamas) e capas de pedais, para veículos a motor, pastilhas para freios (travões), palas de pára-lamas (guarda-lamas*) e blocos de pedais, para ciclos, e ainda outras partes e acessórios para o material de transporte da Seção XVII.*

[...]

Excluem-se da presente posição:

a) Os artigos de tecidos, tecidos de malha, feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados com borracha, incluídos na Seção XI (ver a Nota 3 do Capítulo 56 e a Nota 4 do Capítulo 59) e os artigos de matérias têxteis associadas com fios de borracha (Seção XI).

b) Os calçados e suas partes do Capítulo 64.

c) Os chapéus e artigos de uso semelhantes, e suas partes, do Capítulo 65, incluídas as toucas de banho.

d) Os dispositivos de fixação por ventosa, constituídos por uma armação, um punho, uma alavanca de sucção, de metal comum, e os discos de borracha (Seção XV).

e) As embarcações de borracha (Capítulo 89).

f) As partes e acessórios de instrumentos musicais (Capítulo 92).

g) Os colchões, travesseiros e almofadas, de borracha alveolar, recobertos ou não, incluídas as almofadas aquecedoras elétricas guarnecidas interiormente de borracha alveolar da posição 94.04.

h) Os brinquedos, jogos e artigos para divertimento e para esportes, e suas partes, do Capítulo 95.

ij) Os carimbos, timbres, numeradores, datadores e semelhantes, de uso manual, e outros artigos do Capítulo 96

Vê-se assim que a posição 4016 inclui expressamente a classificação de partes e acessórios para materiais de transporte da seção XVII (Material de Transporte).

A recorrente contesta a classificação no capítulo 40 dos produtos coxins, deslizantes e protetores. No caso do coxim, alega possuir apenas 11% de borracha, motivo pelo qual não deve estar no capítulo 40. No caso dos demais, a afirmação é a de que tais itens sequer conteriam borracha em sua composição.

Com relação aos deslizantes e protetores, à míngua de prova da alegação, vigem as informações prestadas pelo próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação 038, de 23.06.2008 (fl. 6.866), segundo a qual “Todos os produtos fabricados pela IPAB contêm borracha vulcanizada não endurecida”, ressalvando seu entendimento de que aqueles produtos não compostos essencialmente de borracha seriam classificados no capítulo 87. Aliás, a descrição da composição dos referidos produtos indica a presença de “borracha regenerada”. “borracha natural granulado escuro brasileiro”. e “enxofre duplamente ventilado (agente de vulcanização)” (fls. 6.925 e 6.939 a 6.941).

À toda prova, esses três produtos são compostos pela combinação de borracha com outros insumos, e é justamente a borracha que lhes dá sua característica essencial devido as suas funções principais (absorção de vibração, nos casos do coxim e deslizante, e proteção contra resíduos).

Assim, levando em conta o alcance do Capítulo 40, classificam-se nele todos os produtos cuja classificação se controverte, mais especificamente, no código 4016.9300, os diafragmas, juntas e vedadores, e no código residual 4016.9990, os demais.

Correto portanto o lançamento de ofício das diferenças de imposto apuradas em razão da diferença entre a alíquota da classificação correta (18%) e a utilizada pelo contribuinte (5%).

A Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª. Região Fiscal, por meio da decisão SRRF/8ª RF/DIANA nº 1103, em 10 de dezembro de 1999, em resposta a diversas consultas formulada pelo Sindibor — Sindicato das Indústrias de Artefatos de Borracha no Estado de São Paulo, decidiu que “o produto sob análise cuja característica essencial é conferida pela borracha, deve ser considerado como compreendido na posição

40.16 (...)” sendo que no âmbito da referida posição, por não existir posição mais específica para sua classificação, deve ser classificado na subposição 40.16.99. Confira-se:

DECISÃO SRRF/8ª RF/DIANA N°	PRODUTO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL
107	Coxim elástico de borracha vulcanizada não endurecida, utilizado como elemento de união entre o escapamento e a carroceria , modelo CK-764 (cód .FIAT 7.508.963), fabricante Comercial Katy.	4016.99.90
109	Bucha de borracha vulcanizada não endurecida e componentes metálicos, utilizada para ligação da barra estabilizadora e a suspensão, modelo CK-773 (cód. FIAT - 50.012.004), fabricante Comercial Katy.	4016.99.90
112	Anel de borracha vulcanizada não endurecida, utilizada para união do tubo do escapamento e a carroceria , modelo CK-765 (cód. FIAT 44222885), fabricante Comercial Katy.	4016.99.90

Multa aplicada

Quanto à insurgência contra multa de lançamento de ofício aplicada, basta considerar que a infração está perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Com relação ao percentual da multa de ofício lançada, não cabe à autoridade administrativa, por absoluta falta de competência, conhecer das alegações relativas ao seu caráter confiscatório. Os juízos quanto ao princípio do não confisco tributário, da proporcionalidade da reprimenda em relação à falta, ou mesmo de violação a princípios constitucionais têm como destinatário imediato o legislador ordinário e não à autoridade administrativa. Estando o percentual da multa fixado em lei, cabe à Administração apenas velar pelo seu fiel cumprimento.

Embora a recorrente entenda diferentemente, é vedado às turmas recursais do CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF N° 2

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

Utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora

A insurgência do Recorrente contra a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora terá a mesma sorte. É que o tratamento de tal matéria já tem entendimento pacificado no âmbito do CARF e do Segundo Conselho de Contribuintes, plasmado na Súmula nº 4, (DOU de 22/12/2009), que assevera ser cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício

Tenho manifestado o entendimento de que o acréscimo de juros sobre o valor da multa de lançamento de ofício não é matéria atinente ao lançamento de ofício. Trata-se tão somente de consectário legal decorrente da mora no cumprimento da obrigação, que se evidencia, na tentativa de cobrança amigável, pela emissão do DARF que acompanha a carta-cobrança que noticia o resultado do julgamento de primeira instância. A arguição de ilegalidade desse acréscimo, enquanto procedimento de cobrança, não pode ser conhecida no âmbito do rito processual instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já que essa carta-cobrança ou mesmo esse DARF em que consta o acréscimo de juros não são meio formal de constituição de crédito tributário, nem traduzem, autonomamente, qualquer relação jurídica tributária.

Ademais, é de regra que a matéria nem seja abordada pela decisão recorrida, já que não constou da impugnação, fato que retira, definitivamente, sua apreciação da competência desta Turma Recursal, consoante interpretação a *contrario sensu* da disposição do *caput* do art. 4º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010.

Abro exceção e conheço da matéria nos casos em que, como no presente processo, a matéria já tenha sido arguida em impugnação e conste do acórdão da DRJ.

Argumenta a Recorrente que inexistente previsão legal para esse acréscimo.

Sem razão a Recorrente.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º., a

partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior

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 1.º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º., a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

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.

[...]

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

[...]

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.

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de

multa objeto de lançamento de ofício. Não há discrimine na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

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.

A aplicação às multas de lançamento de ofício do mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos é defendida também na doutrina³:

“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem-se solidificando a jurisprudência desta instância recursal, embora reconheça ainda não ser dominante. Ilustro a asserção:

³ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 192

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138– 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155 – 1ª. Seção. 4ª Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

E, ainda, o recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão nº 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

[...].

Como referi, há dissenso. Há ainda turmas que admitem o acréscimo, limitado à taxa de 1% a.m., ao passo que outras se esforçam para demonstrar a sua impossibilidade.

Se o CARF ainda está dividido, parece-me que vem se pacificando nas duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multas de lançamento de ofício.

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR
(2012/0153773-0)*

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ...

ADVOGADOS : ...

AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima (Presidente) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 04 de dezembro de 2012 (Data do Julgamento)

Nego provimento ao recurso também nesta parte.

Relevação dos acréscimos legais

Finalmente, quanto ao pedido de relevação da multa e dos juros de mora em nome da observância de práticas reiteradamente adotadas pela Autoridade Administrativa, o próprio lançamento de ofício, ora controvertido, desmente que elas existam relativamente à classificação dos produtos em questão no código 8708.9990 da TIPI.

Indefiro.

Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 18 de agosto de 2014


Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado

Divirjo do Relator quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Já defendi a impossibilidade dessa incidência no voto condutor do Acórdão nº 002.367, de 24 de julho de 2013, que a seguir transcrevo:

(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“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” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que 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.

§ 2 / O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão **créditos** ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese

equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“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.

§ 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.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Com essas considerações, divirjo do ilustre relator e voto por que se dê provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Sala de sessões, em 18 de agosto de 2014

Antonio Carlos Atulim