



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

Processo nº 19515.003210/2003-39
Recurso nº 1 Embargos
Acórdão nº 3101-001.343 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria IPI - CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Embargante RIGESA CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÕES.

Merecem ser providos parcialmente os embargos declaratórios interpostos, uma vez que existem omissões a serem supridas mediante rerratificação do dispositivo da decisão embargada, inclusive com efeitos infringentes relativamente à decadência.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

Nos termos da jurisprudência pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação terá termo inicial na data do fato gerador conforme art. 150, § 4º, do CTN.

IPI. BASE DE CÁLCULO. DEVOLUÇÕES E VENDAS CANCELADAS.

A simples alegação de que devoluções e vendas canceladas foram incluídas na base de cálculo, sem indicação da materialidade fática da ocorrência, não é suficiente para evidenciar o equívoco do lançamento. Ademais, considerando que as bases de cálculo levantadas pela Fiscalização foram extraídas dos livros de IPI, sendo que nestes, mormente, são consignados os registros das devoluções devidamente quantificadas na apuração, as devoluções e vendas canceladas foram considerados.

MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação da multa de ofício nos percentuais fixados no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA. 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para apreciar juros de mora sobre multa de ofício, uma vez que se trata de matéria afeta à execução do acórdão, a cargo da autoridade preparadora da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte, e não propriamente de matéria constante do auto de infração discutido.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTONAGEM VERSUS CARTUCHO. CONTRADIÇÃO INEXISTENTE.

O voto vencedor começa anunciando justamente o desprestígio das definições de cartucho obtidas de dicionários e glossários de termos técnicos em favor do caráter estritamente tributário que a palavra cartucho deve assumir quando numa operação de classificação fiscal. Assim é que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado se fizeram presentes para dirimir o aparente conflito entre os termos cartonagem e cartucho, não havendo portanto contradição alguma no voto vencedor acerca da classificação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial aos embargos de declaração, para suprir as omissões relativas à decadência, base de cálculo, multa e juros, com efeitos infringentes relativamente à decadência; e negar provimento quanto à contradição acerca da classificação fiscal; e por maioria, não conhecer dos embargos de declaração quanto a juros sobre multa de ofício. Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo (Relator originário). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Henrique Pinheiro Torres – Presidente

Luiz Roberto Domingo – Relator

Corinto Oliveira Machado – Redator Designado

EDITADO EM: 19/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Valdete Aparecida Marinheiro, Rodrigo Marinheiro Fernandes, Leonardo Mussi da Silva, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Reporto-me ao relato de fls. 2.043v e seguintes, adotado quando do julgamento por este Colegiado, que culminou na seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CARTONAGENS.

As cartonagens de papel ou cartão não ondulados, dobráveis, classificam-se no código 4819.20.00, Ex 02, da NCM, com alíquota de 15% (a partir de 01/10/2002, no código 4819.20.00, com alíquota de 15%), tratando-se de invólucros que simplesmente reúnem para apresentação e venda a retalho unidades de produtos (4, 6 ou 12), alimentícios ou não, encerrados em embalagens próprias (os invólucros não têm contato direto com os produtos alimentícios); por força da RGI no 1 c/c nº 6 e da NESH referente à posição 4819.

Recurso Voluntário Negado.

Em 27/04/2010, foram opostos embargos declaratórios, fls. 2.062 e seguintes, tempestivos, pela supramencionada embargante, alegando haver contradições e omissões no acórdão. As contradições ocorreram em dois momentos: 1) quando, ao se pronunciar sobre a questão de mérito, apresenta conclusão não condizente com os motivos que lhe dão suporte; e 2) quando reconhece a ocorrência da decadência de parte dos fatos geradores, mas afirma ter sido totalmente negado provimento ao Recurso Voluntário. As omissões deram-se porque a Turma deixou de apreciar duas alegações de direito suscitadas na defesa: (i) a indevida inclusão na base de cálculo do IPI de valores referentes a vendas canceladas e devoluções; e (ii) a inadequação da multa e dos juros aplicados ao caso.

Ato seguido, são encaminhados os embargos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para julgamento. É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo,

Como visto, trata-se de Embargos de Declaração para suprir as omissões das matérias que a Turma de julgamento deveria ter apreciado, devendo ser conhecido.

Coube a este Conselheiro apreciar as questões acessórias que passaram a ter relevância para apreciação da lide, após o julgamento da classificação fiscal dos produtos, no qual foi mantida a exigência tributação constituída pelo Fisco.

Dentre as questões omissas elencadas nos Embargos de Declaração cabe a apreciação das omissões acerca da decadência, da exclusão das devoluções e das vendas canceladas e da exclusão da multa e juros de mora calculados com base na Taxa Selic sobre o principal e a multa de ofício.

Decadência

Quanto à questão da Decadência, cumpre esclarecer que a matéria foi julgada em sessão de 09/07/2009, mas acabou não sendo anotada em ata o que implica não considerar-se como votada. Deste modo ratifico, aqui, meu entendimento expendido no voto vencido do acórdão recorrido, para apreciação da Turma de Julgamento:

“Preliminarmente, é de justiça reformar da decisão recorrida para reconhecer a decadência nos termos que já haviam sido explicitados na primeira decisão da DRJ (anulada por este Conselho por cerceamento do direito de defesa) e que na segunda decisão não repetiu.

Desta forma, reconheço a decadência nos mesmos seguintes termos:

‘Decadência

O auto de infração foi lavrado em 05/09/2003, com ciência do sujeito passivo na mesma data, e inclui fatos geradores ocorridos desde 1º de janeiro de 1998.

Não havendo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, sendo o regime jurídico do IPI típico de lançamento por homologação, o prazo decadencial esgota-se em 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o Código Tributário Nacional, 150, § 4º.

Não houve alegação de decadência no apelo impugnatório, entretanto, o referido fenômeno jurídico é matéria de ordem pública e deve ser declarado de ofício pelo julgador administrativo, independentemente de arguição pelo sujeito passivo.

O *caput* e o § 1º do aludido artigo do estatuto tributário material fazem menção à antecipação de pagamento como a atividade do sujeito passivo que extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação pela Administração Tributária.

No caso do imposto em debate, a respectiva apuração é empreendida dentro de cada período de competência (decêndio ou mês), sendo consideradas todas as saídas tributadas e as entradas com créditos para a regular compensação e a conseqüente extração de saldos devedores ou credores. Malgrado haja o lançamento do imposto na nota fiscal em cada operação (saída de produto do estabelecimento industrial), o lançamento por homologação somente se aperfeiçoa após o confronto entre débitos e créditos no final do período de apuração.

No âmbito da apuração da espécie tributária em causa, em sua conta gráfica, há a equiparação de certos procedimentos do sujeito passivo ao pagamento, nos termos do que estabelece o RIPI/98, art. 111 (RIPI/82, art. 56):

“Art. 56 - O procedimento de lançar o imposto, de iniciativa do sujeito passivo, aperfeiçoa-se com o seu pagamento, feito antes do exame pela autoridade administrativa.

Parágrafo único – Considera-se pagamento:

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 23/04

/2013 por LUIZ ROBERTO DOMINGO, Assinado digitalmente em 28/03/2013 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, A

ssinado digitalmente em 03/05/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 07/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I – o recolhimento do saldo devedor resultante da compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos;

II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a compensar;

III – a compensação dos débitos, no período de apuração do imposto, com os créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”. (grifo meu)

No caso vertente, as ocorrências respeitantes aos decêndios anteriores a setembro de 1998 encontram-se sob o manto da decadência, seja pela antecipação do pagamento (recolhimento dos saldos devedores decadenciais) ou pela extração de saldos credores (nos decêndios 1-01 a 3-01/98, 3-02/98, 1-03/98, 3-04/98, 2-05/98, 1-07/98 e 1-08 a 3-08/98), sem saldo a recolher resultante. Em todos esses períodos de apuração houve o lançamento por homologação (posteriormente aperfeiçoado com a apuração empreendida ao final de cada período de competência), vale falar, o destaque do imposto nas notas fiscais de saída, pelo sujeito passivo, ainda que calculado mediante o emprego de alíquota menor que a correta.

Portanto, devem ser expungidos do feito os valores alcançados pela decadência, **R\$ 1.811.674,45** de imposto e **R\$ 1.358.755,84** de multa de ofício, conforme o esquema a seguir delineado:

Período de Apuração	Imposto (R\$)	Multa de Ofício (R\$)	Período de Apuração	Imposto (R\$)	Multa de Ofício (R\$)
1-01/98	0,00	0,00	1-05/98	40.131,50	30.098,63
2-01/98	9.569,54	7.177,16	2-05/98	43.814,68	32.861,01
3-01/98	262.840,91	197.130,68	3-05/98	85.571,47	64.178,60
1-02/98	73.743,70	55.307,78	1-06/98	63.579,80	47.684,85
2-02/98	108.401,01	81.300,76	2-06/98	82.116,92	61.587,69
3-02/98	8.844,39	6.633,29	3-06/98	78.162,98	58.622,24
1-03/98	116.900,31	87.675,23	1-07/98	56.837,18	42.627,89
2-03/98	73.685,89	55.264,42	2-07/98	94.971,45	71.228,59
3-03/98	65.658,41	49.243,81	3-07/98	119.933,01	89.949,76
1-04/98	54.266,39	40.699,79	1-08/98	76.368,72	57.276,54
2-04/98	23.391,05	17.543,29	2-08/98	88.027,26	66.020,45
3-04/98	79.914,61	59.935,96	3-08/98	104.943,27	78.707,45
TOTAL				1.811.674,45	1.358.755,84

Os juros de mora e as multas correspondentes devem também ser eliminados da exação, sendo o cálculo cabível ao órgão preparador, nos termos da Portaria SRF nº 107, de 31 de janeiro de 2003.”

Conforme jurisprudência pacificada pelo STJ, havendo antecipação de pagamento o prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

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

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

e

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. INADIMPLEMENTO DO REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

NÃO-OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. OMISSÃO QUANTO À PRESCRIÇÃO.

INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

1. Não há omissão deste Tribunal Superior quanto à verificação da ocorrência de prescrição para a cobrança do crédito tributário se, ao interpor o recurso especial, o contribuinte limita-se a indicar violação e interpretação divergente do art. 173, I, do CTN (que estabelece o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito), requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do recurso "a fim de que seja reconhecida a decadência".

2. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 658.404/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 13/03/2006, p. 198)

Assim, decaídos os períodos de apuração ocorridos até 05/09/1998.

Devoluções e Vendas Canceladas

A alegação sobre a inclusão na base de cálculo das vendas canceladas carece de demonstração. Não se trata de questão de direito na qual basta a alegação para que surja a aplicação imediata, ou seja, a aplicação dos artigos 117 e 118 do RIPI é reconhecidamente cabível ao caso. Ocorre que a outra parte da subsunção, a delimitação o campo material da incidência, o fato imponível, precisa ser especificamente esclarecido e demonstrado para que seja possível ao julgador a identificação necessária do que se arguiu.

Pelo que verifico nos levantamentos levados a efeito pela Fiscalização as bases de cálculo foram extraídas dos livros de IPI sendo que nestes, mormente, consignam os registros das devoluções devidamente quantificadas na apuração.

Nesse sentido a decisão de primeira instância reflete o entendimento que adoto para solução da lide:

“Os créditos referentes às poucas devoluções de venda ocorridas, escriturados no livro de apuração, foram computados

no levantamento do débito. As vendas canceladas não integram o livro Registro de Apuração do IPI das empresas, este que tem seus valores transportados diretamente dos livros Registro de Saídas e de Entradas, com os cancelamentos devidamente efetuados.

Ainda mais, ao compulsar as cópias do livro Registro de Apuração do IPI, no que concerne aos fatos geradores ocorridos depois de 1º de outubro de 2002, depreende-se que a nova alíquota de 15% não passou a ser praticada pela empresa a partir dessa data, mas somente em dezembro do mesmo ano, ou, no máximo, em novembro. A contribuinte, com alegações inverídicas como essas, dá uma prova contundente de desconhecimento dos próprios assentamentos fiscais. E não apresentou provas, tais como cópias de Documentos de Arrecadação Federal (DAF), que invalidem as diferenças a recolher verificadas no que respeita aos meses de outubro e novembro.

Diante da ausência da prova e da indicação específica da materialidade do erro da apuração do imposto devido, nego provimento ao pleito.

Juros de Mora com base na Taxa Selic

Quanto aos Juros de mora, em razão da ausência de recolhimento dos tributos é devida a incidência dos juros de mora nos exatos termos do artigo 61, §3º da Lei nº 9.430/96, ou seja, desde o primeiro dia do mês subsequente ao vencimento, não sendo motivo relevante para sua inobservância a simples pendência de processo administrativo, por exemplo.

Perfeitamente aplicável a Taxa Selic para a correção dos débitos, prevista pelo §3º do artigo 5º da Lei nº 9.430/96, c/c o § 3º do artigo 61 desta mesma Lei, não cabendo, inclusive, à esfera administrativa analisar questões envolvendo discussão acerca de sua inconstitucionalidade.

Aliás, sua manutenção está estabelecida na 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.

Multa de Ofício

Quanto à multa de ofício, entendo que, apesar do disposto no art. 142 do CTN, a legislação processual não conferiu a possibilidade de o CARF exercer dosagem na aplicação da penalidade de ofício em relação ao principal. De modo que a aplicação de penalidade acompanha os percentuais fixos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob pena de declaração de inconstitucionalidade da norma.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Já em relação à aplicação da penalidade de ofício sobre penalidade tenho entendimento que não há previsão legal para tanto.

Primeiramente, é de se ressaltar que, a finalidade da multa é impor uma sanção ao contribuinte pelo descumprimento de uma obrigação tributária, devendo, porém, circunscrever-se a níveis razoáveis, não podendo extrapolar essa função e atingir a capacidade contributiva do contribuinte, nem mesmo ser um instrumento de cerceamento do direito de o contribuinte ver apreciada uma pretensão.

A multa é uma pena. Resultado jurídico (conseqüente) da aplicação de uma norma de conduta. Dado o fato “F” em que o agente praticou ato ilícito anto-jurídico (não pagamento de imposto) é-lhe aplicável a pena: Multa.

A sanção tributária consiste na conseqüência da prática de um ilícito tributário, ou seja, do descumprimento de um dever imposto pela legislação tributária. Tratando-se de imposição feita pelo Estado, toda sanção tributária deve encontrar-se definida previamente em lei de forma a garantir a segurança do contribuinte, em relação à exata conseqüência a que estará sujeito caso venha a praticar determinada conduta.

Nesse contexto, insere-se a multa como sanção tributária de natureza pecuniária, tendo como espécies a denominada multa moratória e a multa punitiva, sendo a primeira aplicada não a uma conduta ilícita, mas, mas sim por uma mera demora no cumprimento da obrigação de pagar.

Por sua vez, a multa punitiva é utilizada para penalizar o contribuinte por adotar uma conduta caracterizadora de uma infração tributária (fato típico antijurídico).

Embora a multa moratória seja assim denominada, moratória, possui verdadeiro caráter punitivo. Isso porque não se destina a ressarcir ou indenizar o Fisco pelo prejuízo causado pelo atraso, mas objetiva reprimir e desestimular a conduta do atraso no pagamento do tributo. A natureza punitiva da multa moratória transparece do fato de que a sua fixação independe do tempo pelo qual se prolongue o atraso, levando-se em consideração o período após 90 dias. Expressa-se, em uma porcentagem de até 20% calculado sobre o valor do tributo devido.

O fim punitivo da multa moratória evidencia-se, também, pela existência dos juros de mora, isto é, aqueles que visam compensar o prejuízo que advém da indisponibilidade do dinheiro que deveria ter sido recolhido como pagamento do tributo.

Os juros moratórios encontram-se previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional que expressamente dispõe que a aplicação destes não impede a imposição de penalidades previstas na legislação tributária, como é o caso da multa moratória e da punitiva.

Assim, tendo em vista que os juros moratórios cumprem a função de recompor o patrimônio do Fisco, pelo prejuízo decorrente do atraso no pagamento, a multa moratória não teria a mesma natureza. De modo que a sanção intitulada multa moratória visa, verdadeiramente, punir a conduta ilícita.

Dessa forma, tanto a multa de mora como a punitiva têm por objetivo penalizar o contribuinte, diferenciando-se pela causa de sua aplicação, isto é, o atraso no pagamento, ilícito tributário ou qualquer outra razão prevista em lei.

Ocorre que as penas não podem sofrer a incidência de juros, seja porque não são elementos integrantes do patrimônio do credor, seja porque os juros não se coadunam com o instituto da penas.

O atraso no cumprimento de uma penalidade não pode ser motivação para acréscimo de mais pena. Um réu condenado a cumprir a pena de cerceamento da liberdade não pode ter sua pena aumentada pelo atraso de seu cumprimento. Da mesma forma, o atuado não pode ver a multa aumentada pela demora no pagamento da pena pecuniária.

A pena pecuniária, assim como a de cerceamento de liberdade, deve ter um valor fixo e nem mesmo poderia ser passível de revisão ou cômputo de juros, após o trânsito em julgado da decisão judicial que assim entender ser devida, ou seja, após a consolidação do valor principal e a proporcional penalidade sem o cômputo dos juros de mora.

Aliás, como é sabido, a razão de ser dos tributos é o de financiamento do Estado, enquanto a razão de ser da multa é a de coibir, por meio da sanção, a prática de ato ilícito ou manter a coerção para que se realize a obrigação de fazer.

Ora, se os juros têm a função de remunerar o titular do capital pelo tempo em que não o teve à disposição, é certo que somente pode ser aplicado sobre os valores que são pertencentes ao Estado, ou seja, que formaram o orçamento do Estado para custeio de suas despesas e investimentos.

As multa (penalidade pecuniárias) não têm vocação para o custeio das despesas e investimentos do Estado, pois somente é concebível a existência da multa se e quando houver o descumprimento de uma obrigação ou o ato ilícito, de forma que o Estado não pode fiar-se na possível prática de atos ilícitos ou de descumprimento de obrigação para projetar seu custeio.

O que quero dizer com isso é que as penalidades não formam capital de titularidade do Estado, sendo devidas apenas após o trânsito em julgado da decisão que confirmá-la, motivo pelo qual não podem incidir os juros sobre o valor da multa.

'JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE Ofício - Em se tratando de fatos geradores ocorridos em 1995 e 1996, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a " multa por lançamento de ofício no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional." (Acórdão nº 101-95.469, Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Cons. Rel. Sandra Maria Faroni, sessão de 24.4.2006 - não destacado no original)

"MULTA DE OFICIO — JUROS DE MORA — Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de i% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo int do Código Tributário Nacional? (Acórdão nº 107.08-588, Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Cons. Rel. Luiz Martins Valero, sessão de 25.5.2006 - não destacado no original)

Diante disso, DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO para suprir as omissões contidas no Acórdão Recorrido para acolher a preliminar de decadência para excluir do lançamento os créditos tributários relativos aos períodos de apuração encerrados antes de 05/09/1998, manter a penalidade de ofício e o cômputo dos juros sobre os impostos constituídos e excluir o cômputo dos juros sobre as penalidades.

Luiz Roberto Domingo - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Redator Designado

Os embargos declaratórios são tempestivos, e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

A primeira contradição é descrita assim: *o r. acórdão embargado reconhece que os produtos fabricados pela Embargante são embalagens feitas de uma só peça de cartão, com vincos, que tem por finalidade embalar um conjunto de mercadorias, isto é, que não está diretamente em contato com o seu conteúdo. A descrição feita acima a respeito do produto Embargante coincide perfeitamente com as definições de cartucho obtidas de dicionários e glossários de termos técnicos apresentadas ao longo de todo processo.(...) Dessa maneira, a única conclusão coerente e logicamente possível é a de que os produtos analisados no processo são cartuchos. No entanto, para surpresa da Embargante, a conclusão do r. acórdão embargado foi outra. À fl. 2051 dos autos, o r. acórdão embargado afirma que "o invólucro (...) produzido pela impugnante, corresponde perfeitamente à acepção de Cartonagem' contida na NESH". Ora, a contradição aqui é patente.*

Ao meu sentir **não há contradição alguma aqui**, pois o voto vencedor começa anunciando justamente o desprestígio das *definições de cartucho obtidas de dicionários e glossários de termos técnicos* em favor do *caráter estritamente tributário que a palavra cartucho deve assumir quando numa operação de classificação fiscal*, assim é que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado se fizeram presentes para dirimir o aparente conflito entre os termos *cartonagem* e *cartucho*. Extraio do voto vencedor, excertos que esclarecem porque cartonagem se afeiçoa melhor ao produto fabricado pela recorrente, e não cartucho:

(...) a operação de enquadramento de produto em código de classificação fiscal não tem caráter técnico e sim estritamente tributário, nos termos do PAF, art. 30, § 1º, cabendo ao Auditor

Fiscal da Receita Federal executar o referido enquadramento à luz da legislação tributária aplicável: consoante o RIPI/98, arts. 15 a 17, a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e suas alterações, além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM, prestam-se como elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da NCM.

(...) Em primeiro lugar, deve ser analisada a posição 4819 da TIPI/96, alterada somente com o Decreto nº 4.396, de 2002, levando em conta o que a impugnante corretamente mencionou: a lei não apresenta palavras inúteis.

Há as caixas de papel ou cartão, ondulados (4819.10.00); caixas e cartonagens, dobráveis, de papel ou cartão, não ondulados (4819.20.00); sacos com largura da base superior a 40 cm (4819.30.00); outros sacos, diferentes daqueles, e bolsas e cartuchos (4819.40.00); outras embalagens como as capas para discos (4819.50.00); cartonagens para escritórios, lojas e estabelecimentos semelhantes (4819.60.00).

Ora, cada subposição é formada segundo um padrão lógico. O código 4819.20.00 alberga caixas (artefatos com todos as faces fechadas) e cartonagens (artefatos abertos, ou seja, sem 1 ou mais faces), dobráveis, de papel ou cartão não ondulados. Os dois códigos subseqüentes se referem a sacos e bolsas, sendo os cartuchos artefatos similares àqueles; se não fosse assim, os cartuchos não dividiriam a mesma subposição (4819.40.00) que os sacos e bolsas, em relação aos quais não há dúvida quanto à visualização. Em outras palavras, para que um artefato seja enquadrado como cartucho, este deve ser similar a sacos e bolsas, caso contrário deve ser buscada outra subposição para enquadramento.

Justamente porque a norma não traz vocábulos inúteis pode-se asseverar que, se os referidos cartuchos não fossem artigos semelhantes a sacos e bolsas, teriam subposição específica, constituiriam desdobramento "Ex" da subposição 4819.20.00, ou, em último caso, ficariam em subposição residual (4819.50.00, outras embalagens).

Quanto às Regras Gerais para Interpretação (RGI), pode-se afirmar com segurança que a regra nº 1, combinada com a regra nº 6, uma vez que a comparação deve ser feita entre subposições de uma mesma posição, soluciona a questão, em virtude do que foi acima expendido.

(...) Não há dúvida de que as cartonagens são folhas planas de cartão, dobradas de variadas formas, podendo ser rematadas por fita adesiva, grampos, por exemplo, ou por cola. Os cartuchos, como já dito, apresentam maior afinidade com sacos e bolsas. As sobreditas Notas Explicativas dão respaldo ao entendimento esposado pelas autoridades fazendárias.

Caixas de papelão amareladas, para armazenagem e transporte de grandes quantidades de produtos, referidas pela impugnante, são caixas e não cartonagens.

É indiscutível que o termo “cartonagem”, contido na posição 4819 do capítulo 48 da TIPI, não significa um tipo de produção industrial de embalagens de cartão, mas sim o artefato decorrente de tal atividade.

O produto em pugna, como dá conta a própria contribuinte que o industrializa e conforme as amostras acostadas ao feito, é um invólucro de cartão, em peça única, dobrada, vincada e colada, que tem a função de agrupar para apresentação e venda a retalho algumas unidades (4, 6 e 12) de produtos como bebidas e iogurtes, que têm suas embalagens próprias e individuais. O invólucro descrito, produzido pela impugnante, corresponde perfeitamente à aceção de “cartonagem” contida na NESH.

Quanto à segunda contradição - reconhecimento da ocorrência da decadência de parte dos fatos geradores, porém totalmente negado provimento ao Recurso Voluntário - cumpre dizer que a matéria não foi discutida em sessão, apesar de constar no voto do eminente relator. E como o relator vencido dava provimento *in totum* ao recurso voluntário, também não vieram à baila os dois assuntos mencionados pela embargante como omitidos - indevida inclusão na base de cálculo do IPI de valores referentes a vendas canceladas e devoluções e a inadequação da multa e dos juros, por excessivos e inadequados. Nada obstante, tais matérias estão afetas ao eminente relator originário, razão por que não devo manifestar-me em relação à segunda contradição e omissões neste voto.

Todavia, **devo manifestar-me em relação aos juros sobre multa de ofício**, matéria invocada de ofício pelo relator originário, a qual não foi conhecida pela ampla maioria dos membros do Colegiado, porquanto **falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciá-la, uma vez que se trata de matéria afeta à execução do acórdão, a cargo da autoridade preparadora da jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte, e não propriamente de matéria constante do auto de infração** discutido, essas sim abarcadas na discussão acerca do lançamento *sub analysis*.

Nessa moldura, voto por NÃO CONHECER da matéria relativa aos juros sobre multa de ofício; NEGAR PROVIMENTO aos embargos declaratórios, no que tange à classificação fiscal dos produtos fabricados pela Embargante; e DAR PROVIMENTO PARCIAL aos embargos de declaração, para suprir as omissões relativas à decadência, base de cálculo, multa e juros, com efeitos infringentes relativamente à decadência.

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

CÓPIA