



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

Processo n° 10865.720497/2014-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.805 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
Recorrente LIMER-STAMP ESTAMPARIA, FERRAMENTARIA E USINAGEM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/04/2010, 01/01/2011 a 31/03/2013

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

SUSPENSÃO.

Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado) e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado). Ausente Conselheiro Cassio Schappo.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no acórdão DRJ recorrido:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a empresa acima identificada, tendo sido constituído crédito tributário total de R\$ 1.545.092,85, incluídos nesse valor o IPI, juros de mora, multa proporcional, multa isolada incidente sobre o imposto não lançado por haver cobertura de crédito, além de multa regulamentar aplicada em decorrência de pedido de ressarcimento indeferido, esta última decorrente dos processos que serão julgados em conjunto com o presente.

2. Segundo Relatório Fiscal de fls. 02/09, a ação fiscal decorreu da análise dos pedidos de ressarcimento dos períodos compreendidos entre o segundo trimestre de 2010 e o primeiro trimestre de 2013, tendo sido apuradas as seguintes irregularidades:

a) Saídas com suspensão do IPI, com fundamento no art. 29, § 1º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, sem as declarações das empresas adquirentes de que as mesmas são empresas que se dedicam, preponderantemente, à elaboração dos produtos relacionados no caput do artigo;

b) Saídas com erro de alíquotas do IPI, tendo havido destaque a menor;

c) Utilização indevida de créditos de aquisições de materiais destinados a reformas e construções, os quais não se caracterizam como insumos do processo produtivo.

3. Diante das constatações acima citadas, a Autoridade Fiscal reconstituiu a escrita do estabelecimento, decorrendo disso o indeferimento total dos pedidos de ressarcimento do 2º T/2010 ao 1º T/2012 e indeferimento parcial dos restantes, além do lançamento do imposto não coberto com crédito, juntamente com multa proporcional e de multa isolada sobre o imposto não lançado por haver cobertura de crédito.

4. Cientificada em 26.03.2014, a interessada apresentou, tempestivamente, em 24.04.2014, impugnação na qual apresenta as alegações abaixo:

“.....Por outro lado, importante destacar que a fiscalização não é clara nem conclusiva, no que concerne ao por que não reconheceu o crédito pretendido, praticando com isto cerceamento ao direito da contribuinte de saber, com segurança, porque foi autuada.

Se o Fisco entende que ocorreram erros na classificação fiscal dos produtos – NCM, para os quais foram utilizadas incorretamente a alíquota do IPI (item SAÍDAS COM ERRO DE

ALÍQUOTA), deveria demonstrar comparativamente o critério adotado pela autuada e aquele entendido como correto pelo Fisco.

Ensejando, portanto, nulidade no processo administrativo fiscal, em conformidade com previsto no an. 59 do Decreto nº 70.235/72:

.....

SAÍDAS SEM DÉBITO DO IPI – SUSPENSÃO.....

Não consta da acusação outro ponto que possa ensejar a manutenção do auto de infração, a não ser este. E, este facilmente poderia ser cumprido ou complementado se a fiscalização tivesse notificado a autuada dentro do processo de ressarcimento para exibir estes documentos ou transformar em diligência o pedido para que fossem intimada as destinatárias a fazê-lo.

Não obstante, a autuada tenha sido intimada a apresentar as declarações de preponderância, tratando-se de obrigação que envolve terceiros e que. podem ser cumpridas a qualquer momento. pois não são ensejadoras de confissão de falta praticada, a não ser que efetivamente inexistentes, a autuada está buscando junto aos terceiros adquirentes, tais documentos ensejadores do benefício pretendido, pois, efetivamente, as operações praticadas com estas empresas admitem e estão amparadas pelo benefício pretendido.

Portanto, com a devida vênia, entende a autuada que, tratando-se de prova, e estando buscando com os terceiros tais documentos, isto não impede que o Fisco pudesse ter intimado tais terceiros, para que, em diligência, dentro do processo de ressarcimento, confirmasse ou não a preponderância antes de ser lavrado esta auto de infração.

Independentemente, a autuada está buscando tais documentos e os apresentará quando os obtiver (doc. 2 e 3).

Por todo o exposto, pela ausência da caracterização de procedência da acusação deste item do AI, por estar calcado em presunção, deve ser esta acusação afastada.

CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS.....

No que concerne a acusação de que a contribuinte teria se creditado de imposto de IPI. contido em materiais que vieram a ser utilizados em reforma ou construção da própria autuada, quais sejam BRONZE, AÇO 1010, AÇO 1020, AÇO 1045, ALUMÍNIO, COBRE, AÇO A36, AÇO VC131, AÇO 4340, AÇO D2, AÇO VC131, AÇO 8620, AÇO VW3, entende a contribuinte que a acusação é inconsistente.

.....

A sua atividade contratual é a fabricação de peças e acessórios para veículos em geral, estamparia, serviços de usinagem, fabricação de ferramentas industriais (ferramentaria), serviços de cessão de mão de obra terceirizada de atividades industriais, desenvolvimento de projetos industriais e comércio de metais, importação e exportação.

Neste contexto, a autuada apresenta detalhamento do seu processo produtivo (doc. 4) e esclarece que os produtos glosados são produtos intermediários que se encontram relacionados com o produto final e todos, sem exceção, têm vida útil interior a 12 meses (a maioria apenas alguns meses), não detendo característica essencial para a sua caracterização como bem do ativo permanente.

.....

Não existe nos autos prova cabal de que este fato, levantado pela fiscalização proceda, visto que tratando se 'de reforma ou construção', estes valores deveriam ter sido levados as contas próprias e nada se sabe a respeito.

No momento em que a autuada se creditou do imposto contido nestes materiais, não significa dizer que eles 'todos' estejam irregulares, pois seria necessário mostrar, o Fisco, que tantos e tantos por cento de determinada compra teria sido 'desviado' para a citada reforma ou construção, ou seja, deveria ficar demonstrado através de planilha fiscal, para que pudesse a autuada contrapor em perícia espontânea contábil, que tais valores pudessem ter sido ou não efetivamente utilizados nas citadas reforma e construção ou que tais valores integraram os produtos finais fabricados pela contribuinte.

.....

MULTA DE OFÍCIO

.....

Repita-se, desde logo, que o Auto de Infração questionado foi lavrado com base em documentos e livros apresentados espontaneamente pela autuada quando de seu pedido de ressarcimento de imposto pago a maior, ou seja, não se trata de acusação formulada com base na ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Diante do acima exposto, no caso dos autos, não devem prosperar as infrações descritas no AI, conseqüentemente, as multas calculadas no AI devem ser canceladas, tendo em vista que, conforme as provas constantes desta peça, restaram corretos os procedimentos adotados pela autuada, não havendo qualquer irregularidade ou até mesmo valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, que possam ensejar multa.

DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE MULTA.....

A multa de ofício aplicada não está sujeita aos juros de mora pela taxa SELIC, pelo fato de que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Sua origem decorre dos termos do artigo 43 da lei n 9.430/96, de forma a que descabe a aplicação da SELIC sobre multa.

.....

DA VIOLAÇÃO DOS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Os valores expressivos das multas (de ofício e regulamentar) apresentam-se totalmente dissociados da finalidade pretendida com sua aplicação, fazendo-se com que, no caso vertente, não se verifique a necessária relação de proporcionalidade entre o meio adotado (multa) e o respectivo fim pretendido pela norma punitiva.

.....

Com efeito, a acusação fiscal lavrada de forma ilegal e arbitrária, impõe multa com nítido caráter confiscatório e notadamente desproporcional.

.....

DO PEDIDO A vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

E, caso assim, não seja entendimento, pede prazo para exibição das declarações de preponderância, ou intimação dos terceiros para que a apresentem.

E, no tocante a multa, a sua relevação ou redução em razão da ocorrência da espontaneidade.”

A DRJ Belém, julgou o processo, Acórdão nº 01-33.441, em 10/01/2017, julgando procedente em parte a impugnação e cancelando em parte o crédito tributário exigido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/04/2010, 01/01/2011 a 31/03/2013

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

SUSPENSÃO.

Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

O instituto da denúncia espontânea é princípio consagrado pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a responsabilidade do infrator é excluída pela comunicação voluntária da infração antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a mesma. Importante notar que o citado artigo impõe ainda que a denúncia seja acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou ainda do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

MULTA DE OFÍCIO.

A formalização do crédito tributário pelo lançamento de ofício, conforme art. 142 do CTN, decorre do caráter vinculado e obrigatório do ato administrativo, não podendo a fiscalização, sob pena de responsabilidade funcional, eximir-se de efetuar-lo.

MULTA REGULAMENTAR. RESSARCIMENTO INDEFERIDO.

Deixa-se de aplicar a multa isolada prevista nos §§ 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, revogados pela Medida Provisória nº 656, de 7 de 2014, e pela Medida Provisória nº 668, de 30 de 2015, convertida na Lei

A empresa apresentou Recurso Voluntário:

- 1) Não indicação da NCM que o fisco entendeu correta para demonstração que a alíquota utilizada pelo contribuinte está equivocada;
- 2) Das saídas com suspensão do IPI. Ausência de intimação dos terceiros para apresentação das declarações. Presunção insuficiente para afastar a suspensão;
- 3) créditos básicos (bronze, aço 1010, aço 1020, aço 1045, alumínio, cobre, aço a36, aço vc131, aço 4340, aço d2, aço 8620 e aço vw3). Produtos intermediários: possibilidade de crédito de IPI. Parecer normativo CST 65/79, solução de consulta Disit nº 7/2004 e solução de consulta Cosit nº 24/2014;
- 4) impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa. Inexistência de fundamento legal expresso. Posicionamento do carf;
- 5) desproporcionalidade e desarrazoabilidade das multas impostas. Efeito confiscatório.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

1) Não indicação da NCM que o fisco entendeu correta para demonstração que a alíquota utilizada pelo contribuinte está equivocada

A recorrente alega que alega que a fiscalização trouxe relação de notas fiscais de saídas com diferença de alíquota, onde houve a apresentação da nova alíquota TIPI por considerar que a utilizada pela empresa estava equivocada, mas em nenhum momento trouxe a base legal que utilizou para determinar a alíquota correta, qual seja, o código NCM que entendia ser correto.

No item 3.2 do relatório fiscal consta que algumas vendas de produtos tributados foram efetuadas em desacordo com a legislação vigente, e a relação de notas fiscais em que foi apurado o erro no destaque do IPI encontra-se às fl. 413 a 420:

3.2 – SAÍDAS COM ERRO DE ALÍQUOTA => *O sujeito passivo realizou vendas de produtos tributados em desacordo com a legislação vigente, ou seja, com o destaque a menor do IPI por erro de alíquota em relação à TIPI, conforme “Relação das Notas Fiscais de Saídas com Diferença de Alíquota” (em anexo).*

Não houve reclassificação fiscal dos produtos na NCM mas apenas apuração da alíquota correta que estava vigente à época da emissão das notas fiscais.

No auto de infração, fls. 13 a 15 consta a fundamentação legal utilizada pela fiscalização para aplicar a alíquota correta do IPI, com a indicação de quais os diplomas legais que foram utilizados para se apurar a alíquota vigente à época:

0002 PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO A INDUSTRIAL COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL SAÍDA DE PRODUTOS SEM LANÇAMENTO DO IPI - INOBSERVÂNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E/OU ALÍQUOTA DO IPI Falta de lançamento de imposto por ter o estabelecimento industrial promovido a saída de produtos tributados com falta de lançamento de imposto, por erro de alíquota, conforme Relatório Fiscal em anexo.

...

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2010 e 31/05/2010:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Arts. 15, 16, 17, 34, inciso II, 122, 123, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 127, caput e parágrafo único, 130, 200, inciso IV, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02);

Art. 1º da Lei nº 8.850/94, com as alterações introduzidas pelo art. 12, inciso I, da Lei nº 11.933/09;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 8º da Lei nº 11.774/08;

Art. 52 da Lei nº 8.383/91, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº 11.933/09;

Fatos geradores ocorridos entre 01/09/2010 e 31/03/2013:

Art. 24, inciso II, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Arts. 15, 16, 17, 35, inciso II, 181, 182, inciso I, alínea "b" e inciso II, alínea "c", 186, §§ 2º e 3º, 189, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10);

Portanto, não merece prosperar a alegação da recorrente, pois está perfeitamente delineado no auto de infração e relatório fiscal qual o enquadramento legal utilizado, e diferentemente do que foi alegado não houve reclassificação fiscal das mercadorias, apenas identificação de que foi utilizada a alíquota incorreta.

2) Das saídas com suspensão do IPI. Ausência de intimação dos terceiros para apresentação das declarações. Presunção insuficiente para afastar a suspensão.

Alega a recorrente que o Fisco prendeu-se “ao fato da autuada não ter apresentado as declarações de preponderância das empresas adquirentes relativamente às notas fiscais relacionadas no Auto de Infração” e ao fato de ter a ora Recorrente apresentado referida declaração de uma das empresas sem a devida assinatura.

O artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, prevê o seguinte:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por:

I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:

a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1.º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;

b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;

c) bens de que trata o § 1.º-C do art. 4.º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que gozem do benefício referido no caput do mencionado artigo;

...

§ 7.º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.” (grifou-se)

O tema já foi analisado em voto de minha relatoria, acórdão nº 3401-005.100, de 20/06/2018, com quase a mesma composição que a atual, os membros do colegiado, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Cássio Schappo.

Na ocasião discorri que da leitura do dispositivo legal depreende-se que alguns são os requisitos que devem ser atendidos pelo produtor e pelo adquirente:

- 1 – saída de estabelecimento industrial;
- 2 - destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos citados;
- 3 – atendimento dos termos e condições estabelecidos pela RFB; e
- 4 – declaração do adquirente ao vendedor que atende aos requisitos estabelecidos.

No presente caso após intimação da fiscalização a empresa não apresentou as declarações de todas as empresas adquirentes relativamente às notas fiscais que constam nos anexos ao relatório fiscal.

Apresentou a declaração de uma empresa adquirente Faurecia Emissions Control Technologies Limeira Ltda. - CNPJ nº 08.515.211/0001-79 sem a devida assinatura, ou seja, sem validade nenhuma para amparar as operações.

Entendo que conforme disciplinado pelo RIPI/02 a saída dos produtos dos estabelecimentos industriais devem seguir as normas expressas no RIPI e as expedidas pela RFB, e quando não forem satisfeitos os requisitos para a suspensão o imposto torna-se imediatamente exigível como se a suspensão não existisse.

Art. 40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as

normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art.42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse.

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão;

II - o remetente do produto, nos demais casos.

Claro que só se pode exigir o imposto daquele que deixou de recolhê-lo. Assim é que a empresa adquirente declara que irá cumprir os requisitos da lei, por isso a empresa produtora vende os produtos com base nessa declaração e dá saída nos produtos com suspensão. Mas em procedimento de fiscalização se ficar comprovado que os produtos não foram utilizados conforme determina a legislação deve-se retroagir na cadeia e cobrar daquele que deu saída com suspensão.

Esse entendimento está confirmado pela Solução de Consulta nº 199, de 17/11/2003 e o acórdão nº 201-74603, de 22/05/2001:

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI

EMENTA: IPI. SUSPENSÃO. DESATENDIMENTO DE NORMAS E REQUISITOS. RESPONSABILIDADE.

As pessoas que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a suspensão de IPI estão obrigadas ao pagamento do imposto.

ACÓRDÃO 201-74603 – 2º Conselho.

EMENTA : IPI - SUSPENSÃO - ART. 3º DA LEI Nº 8.402/92 E DECRETO Nº 452/88 – RESPONSABILIDADE

Descumprindo o adquirente da mercadoria requisito de suspensão da incidência do IPI, sujeita-se ao recolhimento imediato do imposto, a teor do artigo 35, I, do RIPI/82. Recurso Negado.

No caso em análise não foram apresentadas as declarações, diferentemente do acórdão citado de minha relatoria, em que foram apresentadas declarações que não condiziam com a realidade.

A recorrente alega que está providenciando os documentos, que não apresentou até o momento, e que já encontra-se precluso seu direito de apresentá-los.

Também reclama da falta de intimação dos terceiros envolvidos. Ora a Lei é clara ao dispor que as empresas adquirentes deverão declarar ao vendedor que atendem aos requisitos da lei. Assim é que a recorrente que deveria ter diligenciado para ver cumprido os requisitos da Lei e não usufruir os beneplácitos legais sem a contrapartida imposta legalmente.

Quanto a declaração que conseguiu juntar acompanhado o já decidido pela DRJ:

11. Com referência às declarações apresentadas, tem-se que na “Relação das Notas Fiscais de Saídas sem Amparo da Declaração da Preponderância da Produção”, elaborada pela fiscalização (fls. 42/145), não consta saída para o CNPJ nº 08.515.211/0001-79 (existente até 30.12.2011). Já no que diz respeito à declaração de fl. 483, a mesma foi feita em período posterior aos da ação fiscal, sem identificação do signatário, não podendo ser reconhecida sua validade.

3) Créditos básicos (bronze, aço 1010, aço 1020, aço 1045, alumínio, cobre, aço a36, aço vc131, aço 4340, aço d2, aço 8620 e aço vw3). Produtos intermediários: possibilidade de crédito de IPI. Parecer normativo CST 65/79, solução de consulta Disit nº 7/2004 e solução de consulta Cosit nº 24/2014.

A recorrente alega ser seu processo produtivo preponderante o fornecimento de peças e acessórios para veículos e que a fabricação de ferramentas industriais é parte integrante do processo, e sem as mesmas não é possível a fabricação das referidas peças e acessórios. Para ela essas ferramentas constituem produto intermediário relacionado ao produto final, e possuem vida útil inferior a 12 meses, não sendo bens de ativo permanente.

E para fabricação de ferramental são utilizadas matérias primas, tais como: bronze, aço 1010, aço 1020, aço 1045, alumínio, cobre, aço A36, aço VC131, aço 4340, aço D2, aço VC131, aço 8620.

Para efeitos do crédito do IPI o regulamento determina a inclusão de matérias-prima, produtos intermediários e material de embalagem, mesmo os que não se integrando o produto final sejam consumidos no processo de industrialização. É certo que o insumo aceito para fins de creditamento do IPI deve ser aquele que tem ação direta sobre o produto produzido.

Assim é que o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, embora antigo é o que ainda esclarece a matéria:

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

...

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

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

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

Ora os insumos glosados foram consumidos na fabricação de ferramentas utilizadas no processo produtivo. E não existe previsão legal no regulamento do IPI para se aproveitar esses créditos.

Assim, não se admite o crédito dos produtos excluídos pela fiscalização (fls. 421/424), pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME. Ou seja, o termo "insumo" para fins de IPI possui conceito jurídico, e não contábil ou econômico. Como foi seguido estritamente o direito a crédito relativo a MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização, portanto, não há que se falar em violação ao art. 25, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

4) Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa. Inexistência de fundamento legal expresso. Posicionamento do carf.

Quanto a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício entendo cabível conforme tenho votado e consta de pronunciamento não unânime dessa turma.

Os juros moratórios incidem sobre o crédito tributário não integralmente pago, no intuito de corrigir os valores devidos, sem se configurar em penalidade. A pena pelo

atraso no pagamento é resolvida pela multa de mora. O juro não possui caráter punitivo. Reproduzo o esclarecimento do Dr. Paulo de Barros Carvalho:

Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem os retardatários ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionados à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.

A previsão para a cobrança dos juros de mora consta do art. 161 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

A multa de ofício é lançada em conjunto com o principal fazendo um crédito único. Não ocorrendo o pagamento, a Fazenda Pública deixa de receber todo o crédito tributário que a ela era devida, e assim, faz jus a receber juros de mora sobre este montante. O CTN define como sujeito a multa de mora, o crédito não integralmente pago no vencimento, não existindo nenhuma determinação legal para excluir do conceito de créditos não integralmente pagos, a multa de ofício. Destarte não há como separar a multa de ofício do total do crédito exigido.

Ademais foi publicada recentemente a súmula CARF tornando obrigatória a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

5) Desproporcionalidade e desarrazoabilidade das multas impostas. Efeito confiscatório.

Quanto desproporcionalidade e desarrazoabilidade das multas impostas, a sua imposição está prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)''

E o art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permite qualquer mitigação, sendo categórico em determinar a incidência do percentual fixo de 75% (setenta e cinco por cento) aos casos de falta de pagamento de tributos nos casos de lançamento de ofício.

E cabe lembrar que às instâncias administrativas, pelo caráter vinculado de sua atuação, não é dada a atribuição de apreciar questões que tanjam à constitucionalidade de qualquer lei ou ato normativo.

Esse assunto já restou sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todo exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito por negar-lhe provimento.

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)