



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.720753/2017-38
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-011.244 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Embargante NORSА REFRIGERANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Demonstrada a inocorrência do erro material apontado, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte devem ser rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração em razão da inocorrência do vício apontado. Os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Mateus Soares de Oliveira acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-005.720, de 25/09/2019, em razão da alegada ocorrência de contradição, obscuridade e erro material na decisão.

Os presentes autos originaram-se da lavratura de auto de infração de IPI decorrente da apuração de aproveitamento indevido de créditos do imposto, em razão da constatação de erro na classificação fiscal em aquisições, junto à empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., de kits concentrados para bebidas.

Na Impugnação, o contribuinte contestou a autuação, aduzindo o seguinte: (i) os concentrados são beneficiados por duas isenções, a do art. 81, II, do RIPI/2010, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), cujo crédito correspondente fora assegurado

expressa e especificamente pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3 e pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF (RE nº 212.484) e a do art. 95, III, do RIPI/2010, (ii) os concentrados adquiridos de Recofarma foram elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, (iii) impossibilidade de responsabilização de terceiro adquirente por suposto erro na classificação fiscal do produto, conforme jurisprudência administrativa e judicial, (iv) alteração de critério jurídico, (v) no Parecer nº 405/2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), adotou-se a classificação do concentrado para refrigerantes no código 21.06.90.10, Ex. 01, reconhecendo-se o direito a crédito do IPI ao adquirente do concentrado, pela aplicação da alíquota de 27%, vigente na época, (vi) a Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) também tem competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados no âmbito de projeto industrial da ZFM, (vii) a Fiscalização subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação do SH, pois aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras Gerais 2 e 3) antes da primária (Regra Geral 1), (viii) o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos de Recofarma não terem sido previamente misturados não significava que eles não estivessem prontos para uso por quem fabrica os refrigerantes e (ix) impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, bem como no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/1964.

A Impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento (DRJ), que manteve o lançamento em sua integralidade.

No Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou seus argumentos de defesa, alegando, ainda, a necessidade de aplicação do art. 112 do CTN e a ilegalidade da autuação, por ter deixado de considerar uma parcela do crédito do IPI na respectiva apuração.

Em 30 de janeiro de 2019, por meio da Resolução nº 3201-001.776, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência, uma vez que, no processo nº 10580.724116/2017-64, suscitara-se dúvida em relação ao efetivo trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3 e sua conexão com o MS nº 95.0017405-7, vindo a autoridade administrativa a juntar aos autos as peças do MS nº 95.0017405-7, mas sem certidão ou documento que atestasse o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3, sendo informada a ocorrência de dificuldades em se localizarem, no âmbito do Poder Judiciário, cópias do referido processo.

Em sua manifestação acerca dos resultados da diligência, o Recorrente alegou que as matérias discutidas nos MSs eram distintas, a saber: no de nº 95.0009470-3, discutia-se o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e, no de nº 95.0017405-7, a discussão cingia-se ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de açúcar cristal oriundo de fornecedores situados nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam.

No acórdão nº 3201-005. 720, de 25/09/2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, mantendo, por maioria de votos, a reclassificação fiscal realizada pela fiscalização e, por unanimidade de votos, reconhecendo o direito a crédito de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, por reconhecer a aplicação do trânsito em julgado no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3.

Em sede de embargos, o contribuinte alegou a ocorrência de (i) obscuridade quanto ao resultado do julgamento, por não se referir a todas as matérias tratadas no voto do relator, (ii) contradição em relação à sua qualidade de adquirente de boa-fé, (iii) contradição em relação ao pedido do Mandado de Segurança Individual 95.0009470-3 e (iv) erro material quanto à exclusão da multa por força do art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964; embargos esses acolhidos apenas em parte pelo Presidente da turma, com a admissão da ocorrência do erro identificado no item “iv”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em face do acórdão nº 3201-005.720, de 25/09/2019, em razão da alegada ocorrência, no acórdão embargado, de erro material quanto à exclusão da multa por força do art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964.

Segundo o Embargante, no Recurso Voluntário, ele havia demonstrado o não cabimento da imposição de multa em razão do disposto no art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964 (art. 486, II, “a”, do RIPI/2002 e art. 567, II, “a”, do RIPI/2010), dada a determinação de não se imporem penalidades a contribuintes que tivessem agido de acordo com interpretação constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, vindo o acórdão embargado a incorrer em erro material ao considerar que essa matéria restara prejudicada em razão do reconhecimento, com base na coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, do direito a créditos fictos de IPI na aquisição dos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Ainda de acordo com o Embargante, a jurisprudência administrativa irrecurável caminhava no sentido de não se atribuir ao adquirente a responsabilidade pela verificação da correta classificação fiscal indicada pelo fornecedor da mercadoria, situação essa em que se poderia invocar um suposto equívoco de classificação fiscal incorrido pelo fornecedor, mas não se questionar o direito a créditos fictos de IPI decorrentes da aquisição dos insumos isentos oriundos da ZFM.

Extraem-se do voto condutor do acórdão embargado os seguintes trechos contendo os fundamentos da decisão, *verbis*:

Uma vez reconhecido neste voto os efeitos do trânsito em julgado no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, no tocante ao direito ao crédito nas aquisições isentas de insumos da Zona Franca de Manaus, torna-se prejudicado enfrentamento por este Colegiado dos tópicos versados nos autos e nas peças de defesa da contribuinte, relacionados ou decorrentes, a saber:

(...)

- A dispensa da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de

insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, cujo fundamento da contribuinte é a aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

No despacho de admissibilidade dos embargos, o Presidente da turma assim se pronunciou:

A embargante tem razão no ponto. O pedido de afastamento da multa, por recurso ao art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64, não se amparava somente nas matérias abrangidas pelo MSI 95.0009470-3, mas também em argumentos outros que **não restaram prejudicados**. Portanto, a matéria deveria ser apreciada pelo colegiado, o que não ocorreu.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos embargos.

Conforme apontado no voto condutor do acórdão da DRJ (fls. 706 a 707), na petição inicial do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, o ora Embargante postulou o seguinte:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, 'para não ser compelida a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (**concentrado** - código 2106.90 do TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência ao Delegado da Receita Federal;

b) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, **para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência de diferença de IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção**, com fundamentos em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias primas *referidas na letra a) supra; se, quando despachada esta petição, o IMPETRADO já tiver praticado ou determinado a prática de ato ou medida desse gênero, que também liminarmente se suspendam de imediato os efeitos desse ato ou medida do IMPETRADO ou de autoridade a ele subordinada;*

c) *que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra, para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus. (g.n.)*

Conforme se verifica do excerto supra, a matéria relativa à exigência de acréscimos moratórios decorrentes da exigência de IPI relativamente a aquisições de matérias-primas oriundas da Zona Franca de Manaus (ZFM) foi objeto da ação judicial, situação em que se deve aplicar a súmula CARF nº 1,¹ não se conhecendo de tal matéria no processo administrativo fiscal em razão da concomitância de sua discussão nas esferas judicial e administrativa, constatação essa que condiz com o teor da decisão embargada.

Mas mesmo que se considere que o Embargante, inobstante se referir, no mandado de segurança, à aplicação genérica de penalidade, se reporte, no Recurso Voluntário, a um dispositivo legal específico, qual seja, o art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/1964,

¹ Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

conclui-se também que melhor razão não lhe assiste, em conformidade com a jurisprudência do CARF a seguir referenciada:

Acórdão nº 9303-009.167 – CSRF/3ª Turma, de 17/07/2019

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/01/2009 a 30/09/2012

(...)

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. CONDUTA. CONTRIBUINTE DECISÃO DEFINITIVA. ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A aplicação do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, c/c o art. 486, II, do RIPI/2002, visando à exclusão da multa no lançamento de ofício, se restringe à matéria que, na data dos respectivos fatos geradores, exista decisão administrativa vigente e irrecorrível, reconhecendo a não aplicação da penalidade. A existência de outras decisões administrativas proferidas pela Câmara Superior Recursos Fiscais do CARF, com entendimento contrário àquela, afasta o caráter irrecorrível e a possibilidade de exclusão da penalidade, nos termos do art. 486, II, do RIPI/2002. (destaques nossos)

[...]

Acórdão nº 3402-009.784 - 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 14/12/2021

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 29/02/2012 a 31/12/2014

(...)

MULTAS. EXCLUSÃO. ARTIGO 76, II, "A" DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADE. EXIGÊNCIA.

O artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Diante da inexistência de decisão administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, incabível a exoneração pleiteada.

Merece registro o trecho a seguir reproduzido do voto condutor do acórdão nº 9303-009.167:

Quanto a item "c", vigência do art. 76, II da Lei nº 4.502/64, entendo que não se deve afastar a aplicação do art. 100 do CTN, que assim dispõe:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Portanto, **a Lei Complementar estabeleceu que somente as decisões a que a lei atribua eficácia normativa, podem afastar a possibilidade de imposição de penalidades.** Como é sabido **as decisões colegiadas do CARE não têm esse efeito vinculativo.** Não poderia ser diferente, pois se fizermos uma pesquisa detalhada, veremos que **existem decisões colegiadas do CARE tanto favoráveis à tese do contribuinte, como em sentido oposto.** E daí? Qual delas o contribuinte deveria seguir? Portanto, muito oportunista esta tese e, como ressaltou o próprio voto do acórdão recorrido, sem sustentação legal. Penso que **para valer o que está disposto nos decretos que regulamentaram a legislação do IPI, deveria haver prova insofismável de que só existiam decisões no mesmo sentido.** Notório que isto é uma inverdade, em face de controvérsia que esse assunto gerou em todas estas décadas.

Destaco ainda que esta matéria vem sendo enfrentada de forma rotineira por esta CSRF, de forma que destaco o **acórdão nº 9303-006688**, de relatoria do ilustre presidente substituto, Rodrigo da Costa Pôssas, o qual também adoto como razão de decidir. Transcrevo abaixo o voto:

(...) A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial quanto à exclusão da multa de ofício, do total do crédito tributário lançado e exigido, determinada no acórdão recorrido.

O lançamento e a exigência de tal penalidade tiveram como fundamento o art. 80 da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que assim dispõe:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido."

Já o art. 76 dessa mesma lei estabelece:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...);

II enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)."

Em relação à aplicação de penalidades vinculadas ao IPI, o RIPI/2002 vigente no período dos fatos geradores, objeto do lançamento em discussão, assim dispunha:

"Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

(...).

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a); (...)."

No RIPI/2010, em vigência, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, essa dispensa de aplicação de penalidade foi mantida, literalmente, no seu art. 567.

Assim, independentemente da discussão da revogação tácita do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964, pelo art. 100. II, do CTN, o comando daquele dispositivo legal foi mantido no RIPI/2002, art. 486, II, "a", e no RIPI/2010, art. 567, conforme demonstrado anteriormente.

Dessa forma, levando-se em conta o entendimento do Colegiado da Segunda Turma da CSRF, no Acórdão nº 0202.357, de 24/07/2006, que serviu de fundamento para o Colegiado da Câmara baixa excluir a multa de ofício, tal exclusão deveria ser mantida com fundamento no disposto no art. 486, II, "a", do RIPI/2002.

No entanto, conforme consta expressamente daquele dispositivo legal, a penalidade não deve ser aplicada somente no caso em que o contribuinte agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, então vigente.

No presente caso, os fatos geradores objetos do lançamento em discussão ocorreram entre as datas de 31/10/2008 e 31/12/2008. Nesse período, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, a decisão proferida no acórdão nº 0202.357, não era irrecorrível, tendo em vista **vigiam outras decisões da CSRF, com entendimento diferentes**, ou seja, decidiram que insumos isentos do IPI não geram créditos desse imposto. Dentre elas, cabe citar os seguintes acórdãos daquela Câmara: 0202.979, de 29/01/2008; 0203.029, de 05/05/2008; 0203.585, de 25/11/2008; e 02.03.677, de 26/11/2008. Todos estes acórdãos não reconheceram direito de se calcular e aproveitar créditos de IPI sobre insumos isentos desse imposto.

Assim, **demonstrado que no período havia outras decisões com entendimento contrário àquele esposado no acórdão utilizado pela Câmara baixa, para excluir a multa de ofício, não há amparo para a aplicação do art. 486, II, "a", do RIPI/2002** e, conseqüentemente, a penalidade em discussão deve ser mantida e exigida. (destaques nossos)

Da mesma forma, merecem destaque os seguintes excertos do voto condutor do acórdão nº 3402-009.784:

4.2. Da multa prevista pelo artigo 76, inciso II, "a" da Lei nº 4.502/64 e no art. 567, II, do RIPI/2010

Alega a Recorrente que, por força do princípio da legalidade, ainda que subsistente a exigência do IPI, deve ser afastada a aplicação da multa proporcional constituída no lançamento, uma vez que tem incidência a alínea 'a' do inciso II do artigo 76 da lei nº 4.502/64.

Com relação à incidência de tal penalidade, após reanálise da matéria e dos argumentos da defesa, peço vênia para adotar o r. voto condutor do v. Acórdão 9303- 007.440, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que abaixo reproduzo a título de fundamentação desta decisão:

Na abordagem dessa matéria, entendo que o artigo 100, II, do CTN, não recepcionou o disposto no artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/1964, de sorte que, não havendo decisão administrativa "a que a lei atribua eficácia normativa", não há como se reconhecer a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado" (redação do artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/1964). Até aqui, em acordo com o entendimento do acórdão a quo ao asseverar, à efl. 1725, que ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.

Entretanto, diferentemente do que se expõe no voto do recorrido, busco amparo no art. 99 do CTN para afirmar que "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos" e por isso não estendo ao decreto alcance maior do que aquele determinado no inc. II do art. 100 do Código.

Uma vez que o inciso II, a, do art. 76 da Lei nº 4.502/1964 não foi recepcionado e as leis ordinárias limitam o alcance dos decretos, não vejo como admitir que eles afastassem a aplicação de penalidade, sem nova norma que os suportassem, uma vez que somente outra lei poderia estabelecer a dispensa das penalidades incidentes, definidas no art. 80, caput, do mesmo diploma, ainda em vigência. (g.n.)

No caso, não temos uma clara decisão irrecorrível a favor da tese do sujeito passivo, por existirem várias decisões em última instância no sentido contrário, inclusive o já citado acórdão 9303-006.987, da relatoria do conselheiro Rodrigo Pôssas.

Considerando as mesas razões, mantenho a penalidade prevista pelo artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 e do artigo 567, II, do RIPI/2010.

Dessa forma, ainda que se considerasse que, por se tratar de uma questão específica, não abordada de forma individualizada na contestação geral levada ao Poder Judiciário acerca da aplicação de penalidades, eventual reconhecimento do vício apontado, com eventual aplicação de efeitos infringentes, esbarra no entendimento adotado nas decisões supra, ao qual o presente voto se alinha.

Nesse sentido, o art. 76, inciso II, alínea "a", da Lei nº 4.502/1964 (art. 486, II, "a", do RIPI/2002 e art. 567, II, "a", do RIPI/2010) não pode ser aplicado, seja por se tratar de regra anteriormente vigente não recepcionada pelo CTN, seja por existirem decisões contraditórias da CSRF acerca da matéria.

Nesse sentido, uma vez demonstrada a inocorrência do vício apontado, rejeitam-se os embargos de declaração.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis