



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.721183/2015-98
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-005.446 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Embargante SOROCABA REFRESCOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2010 a 27/12/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo omissão, contradição ou obscuridade, os embargos de declaração devem ser providos. Fundamento: Art. 65 do Ricarf.

MATÉRIA COBRADA MAS NÃO DESCRITA NEM ANALISADA. CANCELAMENTO.

Por força do Art. 113 do CTN, a matéria cobrada que não foi descrita nem analisada pela fiscalização não configura o fato gerador e, portanto, deve ser cancelada do lançamento.

ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. EXCLUSÃO DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A norma inserida no art. 100, parágrafo único do CTN somente se aplica diante de ato administrativo que efetivamente prescreve conduta ou reconhece situação jurídica a ser observada pelo interessado.

Juros de mora objetivam corrigir crédito tributário não pago no vencimento e não se configuram penalidades. Aplicação da Súmula CARF nº 05.

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. 567, II, "a", do RIPI/2010, 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 irrecurável, 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 irrecurável e a possibilidade de exclusão da penalidade, nos termos do art. 567, II, "a", do RIPI/2010.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DO JULGADOR APRECIAR, PONTO A PONTO, TODAS AS TESES DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NA DECISÃO.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão. Não há omissão em decisão que deixa de analisar, ponto a ponto, todas teses de defesa elencadas, quando referida decisão traz fundamentação coerente acerca das razões de decidir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para: I - Por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento quanto ao produto Coca Cola Light; II- Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à condição de adquirente de boa-fé da Recorrente, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Tatiana Josefovicz Belisário e Laércio Cruz Uliana Junior, que, no ponto, lhe deram provimento; III - Por voto de qualidade, em negar provimento quanto à exclusão da multa pela aplicação dos arts. 100 do CTN e art. 76, II, "a" da Lei 4.502/64, vencidos, no ponto, os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, relator, Tatiana Josefovicz Belisário e Laércio Cruz Uliana Junior, que lhe deram provimento, e o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe deu provimento apenas pela aplicação do art. 76, II, "a" da Lei 4.502/64. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em fls. 13392, em face do Acórdão desta Turma de Julgamento de fls. 13217, em razão de omissão, contradição e obscuridade.

O Presidente desta Turma de julgamento admitiu os Embargos, conforme Despacho de Admissibilidade fls. 13478, transcrito parcialmente a seguir:

"Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pelo contribuinte em face do Acórdão n.º **3201-003.462**, de 28 de fevereiro de 2018, sob os pressupostos regimentais da omissão, da contradição e da obscuridade.

Segundo a embargante, houve contradição e omissão no Acórdão na parte em que decidiu por aplicar a Súmula CARF n.º 1 (concomitância) e decidiu sobre a classificação fiscal dos concentrados, uma vez que no mandado de segurança coletivo houve decisão acerca da natureza do produto (foi decidido que se trata de um produto único). Se o colegiado aplicou a Súmula CARF n.º 1, ele está impedido de emitir qualquer juízo de valor em relação à natureza dos produtos.

Segundo a embargante, houve omissão no julgado, pois ao decidir que o lançamento está motivado e fundamentado em Laudo Técnico do Instituto Falcão Bauer, olvidou-se de que a fiscalização não juntou a íntegra do referido laudo, pois não foi anexada a parte relativa ao produto "concentrado kit sabor coca-cola light", citado nos quesitos da perícia.

Segundo a embargante, existiria contradição no julgado pois o colegiado reconheceu a validade do laudo produzido pela Receita Federal em outra fiscalização que a embargante sequer era parte, mas deixou de reconhecer a existência e a validade de laudo do INT, que é órgão público, sendo seu entendimento vinculante para o CARF a teor do art. 26-A e 30 do Decreto n.º 70.235/72.

Segundo a embargante, houve omissão no julgado quanto ao exame das preliminares de alteração do critério jurídico e da competência da Suframa, pois embora no voto vencido o relator tenha abordado essas questões, o voto vencedor não abortou tais matérias.

Segundo a embargante, houve obscuridade no registro do resultado do julgamento, pois não houve menção ao resultado do julgamento das preliminares de alteração do critério jurídico e da competência da Suframa.

Segundo a embargante, houve omissão no Acórdão, pois o colegiado não apreciou seu argumento de defesa no sentido de estar caracterizado o adquirente de boa-fé.

Segundo a embargante, houve omissão no Acórdão, pois não foi apreciado o argumento relativo à exclusão da multa de ofício, dos juros de mora e da correção monetária, com base no artigo 100, parágrafo único do CTN e no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64.

É a síntese do necessário.

O art. 65 do RICARF¹ estabelece que cabem embargos de declaração nos casos em que se constatar no julgado omissão, obscuridade, contradição entre as premissas e sua conclusão ou omissão de ponto sobre o qual o colegiado deveria ter se manifestado.

Ensina Humberto Theodoro Junior² que os Embargos de Declaração têm como pressuposto de admissibilidade a existência de obscuridade, contradição ou omissão na sentença produzida. E que, em qualquer caso, a substância da sentença será mantida, uma vez que tais embargos não visam a reforma do acórdão ou da sentença. Admite-se a hipótese de alguma alteração no conteúdo do julgado, sem, entretanto, ocasionar um novo julgamento da causa, haja vista não ser esta a função desse remédio recursal.

CONTRADIÇÃO EM RAZÃO DE O JULGADO TER DECIDIIDO PELA CONCOMITÂNCIA E AO MESMO TEMPO TER DECIDIIDO QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS Segundo a embargante, o colegiado não poderia ter decidido sobre a classificação fiscal e ao mesmo tempo ter aplicado a Súmula CARF n.º 1.

Não houve a contradição alegada. Para aceitar essa alegação seria necessário que se aceitasse a premissa adotada nos embargos no sentido de que o objeto do mandado de segurança coletivo englobou a questão da classificação fiscal.

Acontece que no voto vencido, o relator deixou bem claro que a classificação fiscal não integrou o objeto do mandado de segurança coletivo e essa tese foi acolhida pela unanimidade dos conselheiros.

Logo, os embargos de declaração pretendem rediscutir uma razão de decidir do Acórdão embargado, objetivando sua reforma pela mesma instância em que foi proferido, o que não é função do recurso ora manejado.

Portanto, inexistindo contradição a ser sanada nesta parte, os embargos de declaração não podem ter seguimento, diante da improcedência da alegação.

OMISSÃO -- LAUDO TÉCNICO DO INSTITUTO FALCÃO BAUER ESTARIA INCOMPLETO

Segundo a embargante, houve omissão pois o Acórdão decidiu que o lançamento está motivado e fundamentado no Laudo Técnico do Instituto Falcão Bauer, mas o referido laudo estaria incompleto, uma vez que não teria sido anexada a parte relativa ao produto "concentrado kit sabor coca-cola light".

No arquivo compactado não paginável (arquivo compactado com a extensão.rar) anexado ao e-processo encontram-se os quesitos formulados ao LABANA para perícia a ser realizada nos concentrados.

Na fl. 285, contida nesse arquivo compactado, encontram-se os quesitos para o concentrado da Coca-Cola Light. Segundo esse documento, deveriam ser periciadas as Partes 1 e 2A, ambas na forma líquida, e as Partes 1H, 1B, 1D e a Parte 3, todas na forma sólida, in verbis:

"(...) 2) CONCENTRADO/KIT SABOR COCA-COLA LIGHT - Contém a Parte 1 e a Parte 2A, ambas na forma líquida, e Parte 1H, Parte 1D e Parte 3, na forma sólida. (...) "Por seu turno, o Laudo Técnico do Instituto Falcão Bauer (LABANA) foi anexado às fls. 284/302, contidas nesse mesmo arquivo não paginável, no qual somente constam as análises efetuadas nos produtos Coca-Cola e Coca-Cola Zero. Não existe nada a respeito do concentrado para a "Coca-Cola Light" e nem menção de que os concentrados para Coca-Cola Light e Coca-Cola Zero são semelhantes.

Por seu turno, a leitura do inteiro teor do Relatório Fiscal, não há menção específica ao produto Coca-Cola Light, o que sugere que não teria havido glosa de crédito relativo a esse produto específico (fls. 12005/12089). A palavra "Coca-Cola" aparece cerca de 60 vezes no relatório fiscal. A expressão "Coca-Cola Zero" aparece 11 vezes no Relatório Fiscal. Mas a expressão "Coca-Cola Light" não foi empregada no referido laudo.

Por outro lado, na relação de notas fiscais de entrada auditadas, existentes nas fls. 12090/12115, existem algumas notas fiscais de aquisição de concentrado para a fabricação de "Coca-Cola Light".

Portanto, existe no julgado omissão de ponto em relação ao qual o colegiado deveria ter se manifestado, uma vez que em um lançamento com base em glosa de crédito existem notas fiscais de entrada em relação a determinado produto que foi reclassificado pelo fisco, mas não existe menção específica a esse produto no Relatório de Fiscalização, nem mesmo para afirmar que ele possuiria constituição semelhante ao produto "Coca-Cola Zero".

Desse modo, o processo deverá retornar à pauta de julgamento para que o colegiado verifique e se manifeste acerca dos seguintes pontos: a) houve ou não houve glosa de crédito em relação às aquisições de Coca-Cola Light?; e se a resposta for afirmativa: b) houve ou não houve motivação para a reclassificação fiscal (e consequente para a glosa do crédito) em relação ao produto Coca-Cola Light?

Não há como decidir em um despacho monocrático se houve ou se não houve glosa, pois isso é uma questão de mérito e só pode ser decidida pelo colegiado.

CONTRADIÇÃO -- O JULGADO ACEITOU LAUDO PRODUZIDO EM PROCESSO ONDE A EMBARGANTE NÃO FOI PARTE E IGNOROU LAUDO PRODUZIDO PELO INT QUE VINCULARIA O COLEGIADO

Segundo a embargante, existiria contradição no julgado pois o colegiado aceitara um Laudo do LABANA produzido na fiscalização de seu fornecedor e desconsiderara Laudo Técnico emitido por órgão oficial ao qual o colegiado estaria vinculado.

Não houve a contradição alegada, pois tanto o LABANA, quanto o Instituto Nacional de Tecnologia são órgãos oficiais citados expressamente no art. 30 do PAF.

Sendo assim, na hipótese de o processo estar instruído com laudos emitidos por essas duas instituições, o colegiado pode adotar o conteúdo de um deles em detrimento do conteúdo do outro, sem que isso configure contradição ou violação ao art. 30 do PAF.

Não se olvide que a contradição que rende ensejo aos embargos de declaração deve ser aferida entre as premissas e a conclusão do julgado e não entre a conclusão e qualquer outro elemento existente no processo ou fora dele.

Tratando-se de alegação manifestamente improcedente, os embargos não podem ser admitidos nesta parte.

OMISSÃO -- NÃO HOUVE EXAME DAS PRELIMINARES DE ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO E DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA NO VOTO VENCEDOR

A alegação de omissão neste ponto é improcedente. Conforme a própria embargante reconheceu nos embargos essas alegações foram devidamente enfrentadas no voto vencido e foram acolhidas pela unanimidade dos membros presentes à Sessão de Julgamento.

O redator designado para redigir o voto vencedor só trata da parte em que o relator originário foi vencido e da parte do recurso que eventualmente o relator originário tenha considerado prejudicada. E no caso dessas duas preliminares o relator originário não foi vencido, visto que todos os conselheiros acompanharam seu entendimento quanto à improcedência das preliminares.

Portanto, não houve a omissão alegada, fato que impede a admissibilidade dos embargos de declaração nesta parte.

OBSCURIDADE -- NÃO HOUVE REGISTRO DO RESULTADO QUANTO AO JULGAMENTO DAS PRELIMINARES DE ALTERAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO E DE COMPETÊNCIA DA SUFRAMA

Segundo a embargante, houve obscuridade no registro do resultado do julgamento, pois não houve menção ao resultado do julgamento das preliminares de alteração do critério jurídico e da competência da Suframa.

Não houve obscuridade alguma quanto ao registro das preliminares. No CARF só existem cinco resultados de julgamento possíveis: a) recurso negado; b) recurso provido; c) recurso provido em parte; d) recurso não conhecido; e e) processo anulado no todo ou a partir de determinado ato.

No caso de recurso provido parcialmente o presidente só deve registrar a parte do recurso que foi provida; se foi por unanimidade ou por maioria; e, se houver, o nome dos conselheiros vencidos (art. 63 do RICARF3). Assim, a parte do recurso não mencionada expressamente no resultado é entendida como negada. No caso específico das preliminares alegadas, elas foram negadas por unanimidade, pois não constaram da parte do recurso que foi provida.

Portanto, inexistindo a obscuridade alegada, não há o que sanar nesta parte do julgado na via dos embargos de declaração.

OMISSÃO -- ADQUIRENTE DE BOA-FÉ

Segundo a embargante, houve omissão no Acórdão, pois o colegiado não apreciou seu argumento de defesa no sentido de estar caracterizado o adquirente de boa-fé.

A leitura do inteiro teor do recurso voluntário revela que na fl. 12956 e ss. existe argumentação no sentido de que o contribuinte não poderia ter os créditos glosados porque adquiriu os concentrados e de boa-fé e não era obrigado a fiscalizar a Recofarma, in verbis;

5.8.10. Vê-se, pois, que as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos acima, de forma que a RECORRENTE, na qualidade de adquirente de boa-fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI.

No Acórdão recorrido se pode constatar que houve omissão na apreciação desse argumento, pois no voto vencido o relator originário proveu o recurso por um fundamento que tornava desnecessária a análise da questão da boa-fé.

Contudo, no voto vencedor, o argumento do voto vencido foi superado. Sendo assim, cabia ao relator do voto vencedor analisar todos os demais argumentos de defesa, sob pena de incorrer em omissão.

Tendo em vista que o redator designado limitou-se a reproduzir o voto do colegiado que superou o voto vencido, sem fazer menção aos demais argumentos de defesa, é evidente que o Acórdão quedou-se omissivo.

Portanto, o processo deverá retornar à pauta de julgamento para saneamento da omissão apontada.

OMISSÃO -- NÃO APRECIÇÃO DO ARGUMENTO QUANTO À INAPLICABILIDADE DA MULTA E DOS JUROS DE MORA

Segundo a embargante, houve omissão no Acórdão, pois não foi apreciado o argumento relativo à exclusão da multa de ofício, dos juros de mora e da correção monetária, com base no artigo 100, parágrafo único do CTN e no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64.

Conforme se verifica nas fls. 12962/12974 existe vasta argumentação no sentido da inaplicabilidade dos consectários do lançamento de ofício neste caso concreto, que não foi analisada no Acórdão embargado.

Esta omissão decorreu do mesmo fato apontado na omissão quanto à apreciação do princípio da boa-fé.

O redator designado apenas elaborou o voto vencedor na parte em que superava o voto vencido e não analisou o ponto relativo à inaplicabilidade da multa, dos juros e da correção monetária, que era um ponto considerado prejudicado, segundo o teor do voto vencido.

Assim, o processo deverá retornar à pauta para o saneamento desta omissão.

Com esses fundamentos, valho-me do art. 65, § 3º do RICARF, para rejeitar em caráter definitivo os embargos de declaração, em face da inexistência dos vícios alegados e da improcedência das alegações, exceto quanto aos seguintes vícios:

a) Omissão - ausência de fundamentação - Laudo Técnico incompleto quanto à análise do concentrado para fabricação de Coca-Cola Light;

b) Omissão - adquirente de boa-fé; e

c) Omissão - inaplicabilidade da multa, juros de mora e correção monetária.

Tendo em vista que o redator designado não mais integra este colegiado, encaminhe-se ao relator originário, Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, a fim de que indique o processo para a pauta de julgamento com proposta de saneamento dos vícios apontados e constados."

Após, os autos foram pautados nos moldes do regimento interno deste Conselho.

Relatório proferido.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e considerando o Despacho de Admissibilidade, os tempestivos Embargos de Declaração devem ser conhecidos.

Verifica-se que parte das alegações de omissão e contradição procedem.

Vejamos.

COCA-COLA LIGHT.

Alegou-se omissão a respeito da ausência de análise do produto Coca-Cola Light nos laudos e no próprio lançamento.

De fato o Acórdão embargado não tratou do assunto, portanto, merece ser objeto do presente julgamento.

O Despacho de Admissibilidade é tão preciso que bastou conferir as informações apresentadas para chegar a uma conclusão. Dessa forma, transcreve-se os trechos do Despacho de Admissibilidade que analisaram da matéria:

"Por seu turno, o Laudo Técnico do Instituto Falcão Bauer (LABANA) foi anexado às fls. 284/302, contidas nesse mesmo arquivo não paginável, no qual somente constam as análises efetuadas nos produtos Coca-Cola e Coca-Cola Zero. Não existe nada a respeito do concentrado para a "Coca-Cola Light" e nem menção de que os concentrados para Coca-Cola Light e Coca-Cola Zero são semelhantes.

Por seu turno, a leitura do inteiro teor do Relatório Fiscal, não há menção específica ao produto Coca-Cola Light, o que sugere que não teria havido glosa de crédito relativo a esse produto específico (fls. 12005/12089). A palavra "Coca-Cola" aparece cerca de 60 vezes no relatório fiscal. A expressão "Coca-Cola Zero" aparece 11 vezes no Relatório Fiscal. Mas a expressão "Coca-Cola Light" não foi empregada no referido laudo.

Por outro lado, na relação de notas fiscais de entrada auditadas, existentes nas fls. 12090/12115, existem algumas notas fiscais de aquisição de concentrado para a fabricação de "Coca-Cola Light".

Portanto, existe no julgado omissão de ponto em relação ao qual o colegiado deveria ter se manifestado, uma vez que em um lançamento com base em glosa de crédito existem notas fiscais de entrada em relação a determinado produto que foi reclassificado pelo fisco, mas não existe menção específica a esse produto no Relatório de Fiscalização, nem mesmo para afirmar que ele possuiria constituição semelhante ao produto "Coca-Cola Zero".

Desse modo, o processo deverá retornar à pauta de julgamento para que o colegiado verifique e se manifeste acerca dos seguintes pontos: a) houve ou não houve glosa de crédito em relação às aquisições de Coca-Cola Light?; e se a resposta for afirmativa: b) houve ou não houve motivação para a reclassificação fiscal (e consequente para a glosa do crédito) em relação ao produto Coca-Cola Light?"

Em fls. 12090 e seguintes realmente constam as referências às Notas Fiscais de comercialização do produto Coca-Cola Light, conforme *print screen* reproduzido a seguir:

AUTO DE INFRAÇÃO IPI
RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA AUDITADAS
Emitente/Fornecedor: RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA – CNPJ 61.454.393/0001-06

000000000001477151

Coca-Cola Light Plus 9750LU

Coca-Cola Light Plus 9750LU ISENTA DE IPI - PRODUZIDO NA ZONA FR
I E II, ART 82o INC III E ART 341o INC II DEC 4544/2002. RESOLUCOE
040/93, 098/93, 387/93, 406/2002 E 298/2007. Aliquota Zero Conforme Art.
Aliquota Zero Conforme Art. 28. Inciso VII da Lei 10.885/2004

Logo, por não constar no Laudo Técnico do Instituto Falcão Bauer (LABANA), por não constar no relatório fiscal e por compor as notas fiscais auditadas e, conseqüentemente cobradas no presente lançamento, tais cobranças devem ser canceladas, por falta de subsunção dos fatos à norma e conseqüente não configuração do fato gerador, com fundamento no Art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN.

Merece provimento, com efeitos infringentes, este tópico.

ADQUIRENTE DE BOA FÉ.

Em seguida, entre as omissões admitidas em Despacho de Admissibilidade está a alegação de boa-fé.

Em recurso voluntário o contribuinte pede que seja aplicado o Art. 112 em analogia ao que foi determinado no julgamento do Recurso Especial 1.148.444/MG, que firmou o entendimento do adquirente de boa-fé e a consequente exoneração de cobranças, em casos que envolvem o ICMS.

Contudo, em que pese o RESP ter realmente firmado o conceito de adquirente de boa-fé, tratou de operações e circunstâncias fáticas diferentes, tributo diferente e não tem extensão suficiente para atingir o presente caso de modo genérico, como se o entendimento firmado a respeito do adquirente de boa-fé pudesse ser utilizado, em analogia, para cancelar toda e qualquer cobrança tributária, sem a devida análise dos fatos.

O presente caso trata de classificação fiscal, matéria que foi devidamente julgada e que, por fidelidade ao que foi julgado e registrado no voto vencedor, não depende da boa-fé do contribuinte ao adquirir as preparações compostas.

Sua responsabilidade pela classificação fiscal das mercadorias permanece, como tratado no voto vencedor do Acórdão embargado.

Inclusive, dentro do raciocínio exposto no voto vencedor do Acórdão embargado, a situação fática dos autos não permitem a aplicação do Art. 112 do CTN, pois não houve dúvida quanto à responsabilidade do contribuinte nas classificações das preparações compostas.

O livre convencimento do julgador permite que a decisão proferida seja fundamentada com base no argumento que entender cabível, não sendo necessário que se responda a todas as alegações das partes, quando já se tenha encontrado motivo suficiente para fundar a decisão.

Não há omissão em decisão que deixa de analisar, ponto a ponto, todas teses de defesa elencadas, quando referida decisão traz fundamentação coerente acerca das razões de decidir.

Portanto, por não haver esta omissão, este tópico não merece acolhimento.

PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO.

Por fim, o despacho admitiu o conhecimento da alegação de omissão com relação à aplicação do Art. 100 do CTN e consequente cancelamento das penalidades.

De fato a matéria não foi julgada e, constatada a omissão, deve ser analisada no presente julgamento.

É possível conferir que o contribuinte, por ter Resolução do CAS, Parecer Técnico e aprovação de seu PPB e inclusive da classificação da preparação composta pela SUFRAMA, entende que tais atos da administração configuram práticas reiteradas da administração, nos moldes do Art. 100 do CTN, conforme alguns selecionados trechos do Recurso Voluntário expostos a seguir:

6.2. No caso, como já visto, a SUFRAMA tem competência para aprovar projeto industrial para fruição da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75, classificar o produto beneficiado pela isenção e autorizar o crédito do respectivo imposto, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 c/c a Resolução do CAS nº 202/2006.

6.3. Nesse passo, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, aprovou o projeto industrial para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 ao concentrado fabricado pela RECOFARMA, bem como o classificou na posição 21.06.90.10 Ex. 01.

6.4. Para esse efeito, diga-se, é irrelevante se a classificação fiscal está certa ou errada (o que a RECORRENTE entende que está), visto que o importante é que ela constou de ato administrativo.

6.5. No caso, a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado (no caso, a RECORRENTE), porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

Em caso semelhante, Acórdão 3201-002.026, esta Turma de julgamento entendeu ser possível aplicar o Art. 100 do CTN e cancelar as penalidades por ter concluído que os seguintes atos administrativos configuraram prática reiterada da administração, conforme trechos selecionados e transcritos a seguir:

"Não houve reclassificações de outras DI's da empresa parametrizadas em canal vermelho;

Consultas de n.º 98/99 da 8.ª Região DIANA, 31/07 da 10.ª Região e 37/07 da 6.ª Região apontam a NCM 9013.80.10 como a correta classificação para a mercadoria;

Decisão Administrativa definitiva que determina a NCM 9013.80.10 neste Conselho, P.A. 10860.000559/200586;

IN RFB 740/2007, Art. 3.º, II, vigente à época.

O Contribuinte ficou impedido de realizar nova consulta sobre tema já decidido, conforme Art. 52 do Decreto 70.235/72. E não só, ficou vinculado a classificar as mercadorias na NCM 9013.80.10.

...

O Código Tributário Nacional, resguarda o contribuinte, quando age de acordo com orientação da Administração Tributária, a não ser sofrer a aplicação de penalidade, nos termos previstos no seu art. 100, inciso III e Parágrafo Único.

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."

Considerando a existência de soluções de consulta da RFB e de diversos despachos de importação selecionados para canais de conferência, onde foram confirmadas as classificações adotadas pela recorrente, entendo que a classificação adotada pela recorrente ocorreu diante de diversas práticas reiteradas da Administração Tributária, **assim não são exigíveis as penalidades e a cobrança de juros nos termos previstos no art. 100, III, parágrafo único do CTN.**

O presente caso possui provas ainda mais fortes de que a administração pública induziu o contribuinte à tal classificação fiscal, o que invoca a aplicação do Art. 100 do CTN e a consequente exoneração das penalidades (multas, juros e correção monetária), conforme exposto a seguir:

- Aprovação do PPB pela Suframa;
- Recomendação pela Suframa da utilização da classificação fiscal por meio do Parecer Técnico 224/2007;
- Aprovação do aproveitamento do crédito na sistemática do Decreto 1435/75, Art. 6.º, pela Resolução do CAS 298/2007;

Assim, seja pela aplicação do Art. 100 do CTN, seja pela aplicação do Art. 76, II, “a”, da Lei 4.502/64 em conjunto com o Art. 567, II, “a”, do RIPI 2010, as penalidades devem ser canceladas, por também existir decisão administrativa fiscal precedente e favorável, o Acórdão 02-01.212 CSRF/CARF e 9303-003.517. Vejamos o que dispõe o mencionado Art. 76:

“Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

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

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;”

Em sessão foi discutida a hipótese de configuração das práticas reiteradas somente por atos administrativos da receita, de forma que somente consultas e outros atos administrativos da receita que poderiam configurar tais práticas reiteradas mencionadas no Art. 100 do CTN, contudo, não há qualquer previsão legal que tenha previsto esta limitação.

Logo, não são somente os atos administrativos realizados pela Receita Federal que configuram práticas reiteradas da administração, prevista no Art. 100 do CTN. Aliás, faz sentido que assim não seja, porque o Poder Público pode induzir o contribuinte à utilizar uma classificação fiscal por meio de atos administrativos de diversos órgãos, como é exatamente o caso destes autos.

Se outros órgãos extrapolam a competência da Receita Federal de definir quais classificações fiscais devem ser utilizadas em determinados produtos ou setor, está é uma questão que está fora do âmbito de atuação do contribuinte, que tem o dever de obedecer às determinações dos órgãos públicos, independentemente de qual órgão seja.

Portanto, merece provimento este tópico.

CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, vota-se para que os Embargos Declaratórios, PARCIALMENTE ACOLHIDOS, com efeitos infringentes, para cancelar cobranças sobre o produto "Coca Cola Light" e aplicar o Art. 100 do Código Tributário Nacional para cancelar as penalidades, juros e correção monetária.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator designado

Divirjo do voto original quanto à exclusão das penalidades, aí incluídos todos os consectários legais (multa, juros e correção monetária) exigidos no lançamento.

Dispensa da multa, juros de mora e correção monetária - art. 100, III c/c parágrafo único do CTN

Na matéria a discussão cinge-se à reclassificação fiscal dos kits de ingredientes utilizados no processo de fabricação de bebidas pela embargante, ao passo que a Norsa entende que a classificação foi realizada e decidida pela Suframa, no exercício de sua competência.

A contribuinte sustenta a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN. Aduz que a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (referência ao texto do inciso I do art. 100 CTN) têm o condão de excluir tais consectários legais.

O Relator votou no sentido de que devem ser excluídas multas e juros por aplicação do art. 100 do CTN. Os fundamentos para tal entendimento são os atos emanados da Suframa (Resolução do CAS, Parecer Técnico e aprovação de seu PPB), inclusive com a indicação da classificação da "preparação composta" (kits de ingredientes), o que se constituiria nas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, preconizada no inciso III do art. 100 do CTN:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

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.

Vê-se que o fundamento de defesa da contribuinte não se escora na prática reiteradamente observada pela administração (inciso III do art. 100 CTN), mas no respeito aos atos expedidos pela Suframa (inciso I do art. 100 CTN).

Pois bem; a embargante sustenta que a Suframa tem competência para determinar a classificação fiscal, e apontou como correta a adotada pelo fornecedor e utilizada por si na tomada de créditos na aquisição de kits.

Disso decorre que, conquanto a Receita Federal entenda que a classificação seja incorreta, não pode ser apenada com os acréscimos de multa, juros de mora e correção monetária pois observou atos normativos da Suframa para proceder a apuração do imposto devido em sua escrita fiscal.

O fundamento para negar provimento na matéria é singelo.

A Resolução CAS nº 298/2007 de fato aprovou o projeto industrial da Recofarma, tendo como base o Parecer nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos fiscais no âmbito da ZFM. Contudo, o CAS apenas reconheceu que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos ou que tenha determinado a assertividade da classificação fiscal do produto que seria futuramente produzido.

Destarte, repisa-se que a Suframa em momento algum estabeleceu em seu Parecer ou Resolução a classificação fiscal adotada pela recorrente. Não há, portanto, qualquer situação fática presente nos autos que sustente a exclusão dos consectários legais com base no art. 100, inciso I (ou mesmo no III) c/c o parágrafo único do CTN.

Cumpra-se apontar que o crédito tributário não pago no vencimento sujeita-se à incidência de juros de mora, no intuito de corrigir os valores devidos, sem se configurar em penalidade, conforme prescreve o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 e 161 do CTN:

Lei nº 9.430/96:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/66:

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.

Esta norma, construída a partir da literalidade dos textos legais, encontra-se pacificada no âmbito do CARF, com a edição da Súmula n.º 5: " São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral".

Dispensa da de multa de ofício - no art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64

A contribuinte sustentou outro fundamento para a exclusão da multa imposto, com arrimo no art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64, ressaltando que a decisão de 1ª instância concluiu que tal norma fora revogada pelo art. 100, II do CTN.

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;

Advoga que o referido dispositivo encontra-se vigente e tem sido reproduzido nas sucessivas reedições do Regulamento do IPI; ademais, menciona precedente da Câmara Superior em que, de forma definitiva, decidiu favoravelmente à sua pretensão: são os casos dos Acórdãos CSRF n.ºs 02-01.212, sessão de 11/11/2002¹ e 9303-003.517, sessão de 15/03/2016, processo n.º 15956.720043/2013-16².

A defesa afirma que não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502, de 1964.

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;

¹ CSRF/02-01.212:

IPI — JURISPRUDÊNCIA — As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS — Conforme decisão do STF — RE n.º 212.484-2, não, ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 30 , II) quando o, contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso provido.

² 9303-003.517:

LANÇAMENTO DE OFICIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. OBSERVANCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. IL alineaba" da Lei n.º 4.502, de 1964.

Recurso Especial do Contribuinte Provido

O entendimento exarado no Acórdão 9303-003.517 foi superado no julgamento do Acórdão n.º 9303-006.688, sessão de 12/04/2018, de Relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, assim ementado na matéria:

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

A aplicação do disposto no art 76, II, "a", da Lei n.º 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.

Segundo o que consta do voto no referido Acórdão torna-se irrelevante a discussão acerca da revogação tácita do art. 76, II, "a", da Lei n.º 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.

Isto porque, segundo seu Relator, conforme consta expressamente do 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.

Dessa forma impende verificar se no período dos fatos geradores, no caso 01/04/2010 a 27/12/2011, havia outras decisões com entendimento contrário àquele esposado no acórdão prolatado em 11/11/2002 (CSRF/02-01.212), para a exclusão da multa de ofício; pois, se confirmada a existência de Acórdãos em sentido contrário à possibilidade de creditamento do IPI na aquisições de produtos isentos, prolatados anteriormente ou no curso das situações que originaram a ocorrência do fato gerador, não se aplica o disposto no art. 567 do RIPI/2010.

Constata-se, *in casu*, que no período dos fatos geradores (01/01/2013 a 31/12/2012), há Acórdãos da CSRF com decisão no sentido de ser incabível o direito ao crédito do IPI nas aquisições de produtos isentos. Tem-se os Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as respectivas datas de publicações: 02-03.029, de 05/05/2008; 02-03.394, de 01/09/2008; 02-03.585, de 25/11/2008; 02-03.677, de 26/11/2008; 9303-000.854, de 26/04/2010; 9303-001.274, de 07/12/2010; 9303-001.448, de 30/05/2011; 9303-001.617 e 9303-001.612, de 30/08/2011; 9303-01.734, de 08/11/2011; e 9303-002.007, de 13/06/2012.

Assim, demonstrado que no período dos fatos geradores havia outras decisões com entendimento contrário àquele esposado nos acórdãos colacionados pela contribuinte, para excluir a multa de ofício, não há amparo para a aplicação do art. art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/1964 (art. 567, II, "a", do RIPI/2010) e, conseqüentemente, a penalidade em discussão deve ser mantida e exigida.

Por todo o acima exposto, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício.

Conclusão

Dessa forma, nas matérias em que se acolheram os embargos e me coube a redação do voto vencedor, nego provimento ao recurso voluntário no tocante à exclusão da multa pela aplicação dos arts. 100 do CTN e art. 76, II, "a" da Lei 4.502/64.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira