



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.730042/2017-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.688 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de setembro de 2020
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

MULTA E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN. IN SRF Nº 33, DE 1999.

Não se tratando de produto imune, a água mineral natural não se enquadrava nas disposições da IN SRF nº 33, de 1999, não se havendo que falar em aplicação de interpretação reconhecida pela administração, para efeito da exclusão da multa e dos juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-00.628, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que, por voto de qualidade negou provimento parcial ao Recurso Voluntário, consignando a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS -
IPI*

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

*IPI. CRÉDITO BÁSICO DECORRENTE DE PRODUTO NT.
IMPOSSIBILIDADE.*

A elaboração de produtos não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito dos insumos neles aplicados. A água mineral natural, por não representar produto industrializado, não poderia estar dentro do âmbito da incidência do IPI e, portanto, não está abrangida, em relação ao IPI, pela imunidade constitucional dos minerais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

*MULTA E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART.
100 DO CTN. IN SRF Nº 33, DE 1999.*

Não se tratando de produto imune, a água mineral natural não se enquadrava nas disposições da IN SRF n. 33, de 1999, não se havendo que falar em aplicação de interpretação reconhecida pela administração, para efeito da exclusão da multa e dos juros de mora.

Recurso Voluntário Negado.

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, a divergência suscitada diz respeito à exclusão da multa e dos juros, com amparo no artigo 100, parágrafo único, do CTN.

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte, foi admitido conforme despacho de fls. 580 a 583.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo Fazenda Nacional, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Contribuinte e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 580 a 583.

Do Mérito

A divergência suscitada pela Contribuinte diz respeito relativa à exclusão da multa e dos juros, com amparo no artigo 100, parágrafo único, do CTN, "admitindo a remota hipótese de não ser integralmente cancelada a exigência fiscal", o que neste processo (ao invés do processo do Auto de Infração desta pessoa jurídica adiante citado) implica dizer "caso não se reconheça o direito creditório".

Com o intuito de preservar a segurança jurídica na relação existente entre a Administração Pública e os seus administrados, no caso, a Contribuinte, estabeleceu o art. 100 do CTN como uma das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos, as práticas reiteradamente observadas pela Administração Pública, *in verbis*:

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.

(grifou-se)

A norma em referência assume especial relevo em um Estado de Direito, no qual a segurança jurídica exerce papel fundamental na proteção da confiança dos contribuintes ao praticarem atos jurídicos válidos e confirmados pelas Autoridades Administrativas, como no caso a Fiscalização, sem que posteriormente venham a sofrer autuações em razão das condutas anteriormente adotadas e convalidadas pela Administração Pública. O disposto no art. 100 do CTN, portanto, reflete o princípio da proteção da confiança legítima, constante no ordenamento jurídico brasileiro.

No caso em exame, ao efetuar a compensação de débitos de PIS/COFINS com créditos de IPI apurados na aquisição de insumos empregados na produção de água mineral, que é produto imune, a Contribuinte agiu em estrita observância ao artigo 4º da IN SRF n.º 33/99, senão vejamos:

Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1o de janeiro de 1999.

Dessa forma, sendo certo que a Recorrente agiu em conformidade com norma complementar à legislação tributária, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do CTN, devem ser excluídas quaisquer penalidades, juros ou atualização monetária sobre os débitos pretensamente devidos.

Importante ainda trazer que não há que se falar em se discutir a imunidade do produto em questão, vez que já restava superada tal situação no Colegiado *a quo*.

Como se sabe o aproveitamento do saldo credor do IPI ora discutido encontra-se na Lei n.º 9.779/99, que trouxe em seu art. 11:

“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

Tal dispositivo estabelece que o saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96, observadas as normas expedidas pela SRF.

Vê-se que o dispositivo não restringe o direito de crédito aos casos de industrialização de isentos e de tributados à alíquota zero, conferindo o direito “inclusive” nestas hipóteses. Não obstante, desde que tais matérias-primas, produto intermediário e material de embalagem sejam aplicados na industrialização do produto.

Cabe trazer, assim, que vários produtos imunes ao IPI resultam de atividade industrial – o que entendo que o saldo credor do IPI dos materiais utilizados na “industrialização” do produto imune pode ser objeto de ressarcimento – tal como possibilita o dispositivo legal. Desta feita, o processo industrial que resulta na saída de água assegura o creditamento do IPI, relativamente aos insumos tributados nele empregados.

Ademais, observando-se a IN SRF n.º 33/99, temos (Grifos meus):

“Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

§3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

*Art. 4º. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de **produtos, inclusive imunes**, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.”*

Nesse ínterim, vê-se claro no art. 4º da IN SRF n. 33/99 que há o direito ao crédito para itens consumidos na industrialização de produtos imunes. Não há que se falar em contrariedade ao art. 11 da Lei n.º 9.779/99 e tampouco em se confundir produto imune de produto não tributado - NT. Nessa parte, o próprio legislador difere produtos industrializados favorecidos por imunidade de produtos não industrializados ou produtos de fato industrializados e não tributados.

Cabe elucidar que no mesmo sentido temos o art. 195, § 2º, do RIPI/02 (vigente à época) – que estabelece que “o saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP, PI e ME, aplicados na industrialização, **inclusive de**

produto isento ou tributado à alíquota zero ou imunes, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 207 a 209, observadas as normas expedidas pela SRF (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).

Tal dispositivo encontra-se no RIPI/2010, que revogou o de 2002, trazendo em seu art. 256, § 2º:

“[...]”

§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.779, de 1999, art. 11).[...]”

Frise-se tal entendimento a Solução de Consulta n.º 14/03:

“ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRODUTOS IMUNES - A partir de 01.01.99, poderão ser mantidos na escrita fiscal do IPI os créditos do imposto relativo à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, empregados na industrialização de minerais do País, ainda que referidos minerais não sofram a incidência do imposto por força de imunidade constitucional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 11 da Medida Provisória n.º 1788/98; art. 11 da Lei n.º 9779/99; artigos 2º e 4º da IN SRF n.º 33/99; art. 155, parágrafo 3º da Constituição de 1988.”

Além disso, a legislação infraconstitucional previu ainda a irretroatividade da nova interpretação dada à lei pela Autoridade Administrativa, conforme art. 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99, visando conferir a devida proteção ao jurisdicionado.

Por esta razão, o atendimento às normas referidas no art. 100 do CTN, dentre elas as práticas reiteradamente observadas pelas Autoridades Administrativas, tem o condão de excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

É como Voto

(documento assinado digitalmente)
Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com o devido respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões acerca do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

Importante iniciar pela delimitação do litígio devolvido para julgamento em recurso especial. O contribuinte apresentou em seu recurso especial de divergência, duas matérias distintas para apreciação: 1) O direito ao aproveitamento de crédito básico do IPI na produção de produto NT (não tributável na TIPI); e 2) Exclusão de multas e juros em face da aplicação do art. 100 do CTN. O recurso somente foi admitido em relação à matéria 2.

Assim ressalto que as considerações efetuadas pela ilustre relatora, quanto ao direito ao crédito de IPI na elaboração de produto NT, não devem ser levadas em consideração pois trata-se de litígio não apreciado no julgamento. Além do que confronta literalmente o disposto na súmula CARF nº 20, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 20

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.

Quanto a matéria em apreciação, relembro que esta turma já efetuou o julgamento do acórdão trazido pela recorrente como paradigma, 201-81.629, revertendo o entendimento nele proferido. Trata-se do acórdão 9303-004.575, da relatoria do ilustre presidente da 3ª Seção de Julgamento. Transcrevo abaixo excertos do voto, utilizando-o também como razão de decidir:

(...)

A controvérsia cinge-se à possibilidade de afastamento da aplicação de penalidades e dos juros de mora em razão do contribuinte ter observado entendimento emanado da própria Administração Pública, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Com o intuito de preservar a segurança jurídica na relação existente entre a Administração Pública e os seus administrados, no caso, a Contribuinte, estabeleceu o art. 100 do CTN como uma das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, e dos decretos, as práticas reiteradamente observadas pela Administração Pública, *in verbis*:

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. (grifou-se)

O sujeito passivo alegou no recurso voluntário ter agido em conformidade com as normas complementares, aduzindo que o AD Interpretativo SRF nº 5/2006 inovou ao ultrapassar o alcance da Lei nº 9.779/99 e da IN SRF nº 33/99, pleiteando, subsidiariamente, que "*devem ser excluídos assim os juros, como multa, para que se respeite o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.*"

A decisão recorrida expressamente consignou que:

“(...)

Portanto, correto o procedimento da Fiscalização, a despeito de se reconhecer tratar-se de assunto controvertido, inclusive com atos e decisões no mesmo sentido adotado pela recorrente. Nesse passo, forçoso reconhecer como inadequada e injusta a aplicação de penalidade. (...)

Assim, no presente caso, uma vez que a contribuinte observou entendimento emanado da própria administração tributária, deve ser aplicado o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN."

Este colegiado possui entendimento já manifestado em ocasiões anteriores no sentido de que a prática reiterada de que cuida o art. 100 do CTN requer pronunciamento inequívoco por parte da Administração.

Nesse sentido, tem-se a decisão desta 3ª Turma da CSRF, acórdão n.º 9303-004.154, de 09 de junho de 2016, cujo voto vencedor assim dispôs:

(...)

Do texto legal extrai-se a ilação de que, na condição de instituto jurídico, a configuração de prática reiterada com natureza normativa, apta, portanto, a gerar direitos e obrigações, requer o atendimento de alguns requisitos, a saber:

a) a prática reiterada pressupõe a inexistência de norma escrita específica a respeito de determinada matéria, motivando assim a adoção de práticas ou costumes, pela autoridade fiscal, com vista a regulamentar a execução da lei ou suprir uma lacuna legal, haja vista que, acaso exista norma disciplinando a mesma matéria é despidendo instituir alguma prática administrativa e qualquer ato praticado nessa situação não se enquadra no conceito de "práticas reiteradas" de que trata o CTN;

b) exatamente por ter o caráter de norma complementar, deve haver compatibilidade entre a prática tida por reiterada e as demais normas da legislação ou, em outras palavras, requer-se a inexistência de norma escrita dispendo de modo diverso ao da conduta adotada pela autoridade administrativa, sob pena de a aventada "prática" não se caracterizar como norma complementar e sim verdadeiramente um ato flagrantemente ilícito;

c) a configuração de uma prática reiterada deve revelar uma conduta inequívoca que, de forma manifesta, oficial e conclusiva, veicule o entendimento da Administração acerca de determinado fato ou direito (por interpretação analógica dos demais incisos do referenciado art. 100, os quais dispõem sobre atos dotados dessas características), excluindo-se, por decorrência, os atos praticados a título precário ou ainda os informais ou perfunctórios.

(...)

Também são improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Nesse sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina que são normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

Também o Parecer Normativo CST n.º 390/1971 entende que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Logo, mesmo que o órgão de jurisdição administrativa tenha decidido reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade julgadora administrativa ter outro entendimento, salvo na hipótese de edição de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ou das hipóteses do art. 62 do RICARF.

(...)

Concordo literalmente com as observações efetuadas no julgado transcrito, mas não é só isso. O contribuinte e a ilustre relatora invocam que os atos praticados estavam em sintonia com o disposto nos art. 2º e 4º da IN SRF n.º 33/99. Porém trata-se de um entendimento totalmente equivocado. Vejam o que dispunham referidos dispositivos:

Art. 2º Os créditos do IPI relativos a matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), adquiridos para emprego nos produtos industrializados, serão registrados na escrita fiscal, respeitado o prazo do art. 347 do RIPI:

(...)

§3º Deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

(...)

Art. 4º. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n.º 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de **produtos, inclusive imunes**, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.

Indubitavelmente, o § 3º do art. 2º, acima destacado, determinava o estorno dos créditos decorrentes da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos NT. Isso significa que esses créditos não poderiam ser aproveitados. Além disso, o art. 4º previa a manutenção de créditos de produtos imunes e não de produtos marcados como NT. Portanto a norma jamais deu a orientação aventada pelo contribuinte. Nesse sentido irreparável a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

MULTA E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN. IN SRF N.º 33, DE 1999.

Não se tratando de produto imune, a água mineral natural não se enquadrava nas disposições da IN SRF n. 33, de 1999, não se havendo que falar em aplicação de interpretação reconhecida pela administração, para efeito da exclusão da multa e dos juros de mora.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal