



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16095.000322/2006-81  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-004.575 – 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017  
**Matéria** IPI - INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e  
SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

NORMAS PROCESSUAIS. ART. 100 DO CTN. DISPENSA DE MULTA E JUROS DE MORA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa, caso contrário, apenas aplicam-se às partes envolvidas, sem estender-se a outras lides. A interpretação de normas legais em vigor feita com amparo em atos administrativos que não se revestem do atributo de pronunciamento inequívoco da Administração não caracteriza a prática reiterada de que trata o artigo 100 do CTN.

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 16, inciso III, e 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em Impugnação desenvolver todos os fundamentos fático-jurídicos essenciais ao conhecimento da lide administrativa, sob pena de preclusão da matéria.

Recurso Especial do Procurador Provido e Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para anular o acórdão recorrido, com retorno dos autos à instância *a quo* para julgar apenas as matérias impugnadas, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que negaram provimento ao recurso. O Recurso Especial do Contribuinte restou prejudicado.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Os fatos foram assim narrados no acórdão recorrido.

*SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 405/415, contra o Acórdão nº 14-15.906, de 30/05/2007, prolatado pela 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto - SP, fls. 390/394, que julgou procedente o auto de infração de IPI de fls. 324/327, referente a períodos de apuração compreendidos entre 30/11/2001 e 31/12/2002, cuja ciência ocorreu em 13/11/2006 (fl. 324).*

*O auto de infração (fl. 325) e Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 310/311) consigam que a contribuinte deixou de recolher o imposto em virtude da utilização de créditos básicos indevidos referentes à aquisição de insumos destinados à industrialização de produtos não tributados - NT.*

*Irresignada, em 13/12/2006, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 335/342, aduzindo os seguintes argumentos:*

*1. os minerais, dentre os quais encontra-se a água mineral produzida e comercializada pela empresa, mediante concessão, são imunes no tocante ao IPI (CF, art. 155, § 3º);*

*2. nos termos dos arts. 11. da Lei nº 9.779/99 e 4º da IN SRF nº 33/99, a imunidade do produto dá direito ao aproveitamento dos créditos referentes as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem nele aplicados. Nesse sentido se pronunciou a SRF por meio de soluções de consultas;*

*Por fim, requer o cancelamento da exigência e que as intimações sejam endereçadas à advogada.*

*A DRJ julgou procedente o lançamento, cujo Acórdão obteve a seguinte ementa:*

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS APLICADOS EM PRODUTO NT OU IMUNE. PRODUTO NÃO DESTINADO AO MERCADO EXTERNO.

Glosam-se os créditos referentes a insumos aplicados em produto NT, ainda que abrangido por imunidade diversa daquela concernente a produtos destinados ao mercado externo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

INTIMAÇÕES POR VIA POSTAL. DOMICILIO TRIBUTÁRIO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO."

As intimações necessárias no curso do processo, por via postal, devem ser destinadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

Lançamento Procedente".

*Inconformada, a contribuinte protocolizou, tempestivamente, em 20/09/2007, o recurso voluntário de fls. 405/415, no qual, em apertada síntese, repisa seus argumentos de defesa anteriormente apresentados e, ainda, aduz 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. No caso de manutenção do lançamento, que sejam excluídos os juros e multa, com fulcro no art. 100, parágrafo único, do CTN.*

*Alfim, requer seja exonerada da exigência fiscal e a apresentação de suas razões recursais em sustentação oral.*

A Câmara *a quo*, deu provimento parcial ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 21/11/2001 a 31/12/2002

IPI. CRÉDITO BÁSICO DECORRENTE DE PRODUTO NT. IMPOSSIBILIDADE.

*A elaboração de produtos imunes e, portanto, não tributados pelo IPI (NT) não dão direito ao crédito dos insumos neles aplicados.*

*MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN.*

*Observando o contribuinte entendimento emanado da própria administração federal, deve ser aplicado o disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.*

*Recurso voluntário provido em parte.*

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, por maioria e de divergência (e-fls. 915/979), insurgindo-se contra a decisão da 1ª Câmara do 2º CC que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para afastar a

exigência da multa de ofício e dos juros de mora, em conformidade com o parágrafo único do art. 100 do CTN.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por meio do Despacho nº 3300-344 de e-fls. 1.006/1.007. Contrarrazões apresentadas pelo o sujeito passivo às e-fls. 1.146 a 1.165.

Ao seu turno, o sujeito passivo também apresentou recurso especial de divergência, quanto à possibilidade de apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados na industrialização de água mineral, produto imune ao IPI, por força do disposto no artigo 155, § 3º da CB/88, às e-fls. 1.020/1.145. O recurso especial foi admitido através do Despacho 3300-000.306 de e-fls. 1.260/1.262. Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional às e-fls. 1.267 a 1.273.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Tratarei, primeiramente, dos requisitos e condições para a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela PGFN.

A Fazenda manejou o presente recurso alegando que o acórdão recorrido diverge de outros julgados, colacionando paradigmas e com fundamento em contrariedade à lei e à evidência de prova. O recurso foi não unânime em relação à matéria e o procurador indicou os acórdãos paradigmas que decidiram em sentido oposto ao decidido no acórdão recorrido; bem como os dispositivos legais e provas que, em tese, teriam sido contrariados.

Analisadas as condições de admissibilidade e delimitação da lide, passemos ao mérito.

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 nº 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 despiciendo 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 improficuos 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 nº 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.

No mais, a questão em análise só foi trazida aos autos em sede de Recurso Voluntário, ou seja, não foi arguida quando da apresentação da Impugnação, oportunidade que o contribuinte tem para trazer todos os fundamentos relevantes para o julgamento da lide administrativa, exatamente como prevê o art. 16, inciso III do Decreto nº 70.235/72.

Logo, não tendo sido aventada tal matéria em sede de Impugnação e não se tratando de questão de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício, precluiu o direito do contribuinte desenvolver este tema no âmbito do Recurso Voluntário, exatamente como prevê

Processo nº 16095.000322/2006-81  
Acórdão n.º **9303-004.575**

**CSRF-T3**  
Fl. 1.283

---

o art. 17 do sobredito Decreto e, ainda, sob pena de haver uma indevida supressão de uma instância julgadora.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para anular o acórdão recorrido, com retorno dos autos à instância *a quo* para julgar apenas as matérias impugnadas.

O recurso especial de divergência do sujeito passivo, que questionava a possibilidade de se apurar crédito de IPI relativamente às aquisições de insumos aplicados na elaboração de produtos imunes, não tributados pelo IPI (NT), restou prejudicado.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas