



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

Processo n° 19311.720743/2013-47
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-002.992 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2016
Matéria IPI
Embargante SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Verificada omissão no acórdão embargado, o vício deve ser saneado por meio do acolhimento dos embargos de declaração.

MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 e o art. 567, II, do RIPI 2010 determinaram a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração com efeito modificativo para sanar o vício apontado e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício, com base no art. 486, II do RIPI 2002. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, que votaram no sentido de não conhecer os embargos de declaração e, no mérito, por negar provimento quanto à questão da exclusão da multa de ofício. Esteve presente ao julgamento o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ nº 48.955.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pelo contribuinte ao Acórdão nº 3402-002.922, sob o pressuposto de omissão.

Segundo a embargante o colegiado negou o pleito do contribuinte quanto à exclusão da multa com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, por ter entendido que no período abrangido pela autuação, a Câmara Superior de Recursos Fiscais havia mudado seu entendimento quanto ao direito de crédito pela aquisição de insumos isentos.

Entretanto, em julgamentos posteriores, na mesma assentada, o colegiado reconheceu a omissão cometida no acórdão ora embargado, pois neste caso concreto não foram considerados na aferição da mudança de entendimento da CSRF acórdãos que versaram especificamente sobre insumos adquiridos com isenção da Zona Franca de Manaus.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido por parte do colegiado.

A defesa alegou a existência de omissão no acórdão embargado, pois todos os Acórdãos da CSRF invocados para fundamentar a razão de decidir no sentido de que houve mudança de interpretação da CSRF não se referiram à situação específica deste processo, que versa sobre matérias-primas adquiridas com isenção da Zona Franca de Manaus.

Pois bem. Tem razão o ilustre Patrono da recorrente. No acórdão ora embargado o colegiado não sopesou o fato de os acórdãos da CSRF citados não terem abordado a questão específica da Zona Franca.

O pleito da defesa consiste na exclusão da multa de ofício, com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, por ter agido em conformidade com o entendimento expresso em acórdãos da CSRF.

Embora o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 realmente autorizasse 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; (...)*", 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.

O art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade, em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que essas

decisões possuam eficácia normativa, o que não ocorre com os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A defesa alegou que o art. 97, VI, do CTN autoriza a lei a estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades, o que legitimaria sua pretensão em aplicar o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

Ora, o art. 97, VI, do CTN em nada altera a conclusão de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Isso porque uma lei complementar tem a função de impedir que o legislador ordinário regule certas matérias ao seu bel-prazer. Admitir que o art. 97, VI, do CTN possa permitir que uma lei ordinária disponha de forma contrária ao que está estabelecido no art. 100, II, do CTN é transformar esse dispositivo em letra morta. Dessa forma, não resta nenhuma dúvida de que o art. 100, II, do CTN subtraiu do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre dispensa ou redução de multas em desconformidade com o que nele está previsto.

Por tais motivos é que me mantenho firme na convicção de que o art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo ordenamento jurídico a partir do advento do CTN, entendimento que declinei nas as razões de decidir do Acórdão 3403-003.323, julgado em 2014.

Entretanto, conforme bem apontou o ilustre Patrono, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402-002.856 e 3402-002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402-002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e o art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

A aplicabilidade do art. 486, II, do RIPI/2002 parece ter sido admitida de forma implícita no Acórdão 3302-001.790, por meio do qual o relator, ilustre Conselheiro José Antonio Francisco, silenciou quanto à eficácia do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, mas indeferiu o pedido de exclusão da multa, sob o argumento de que os Acórdãos CSRF/02-03.677; 02-02.979; 02-03.029; 02-03.585; 9303-01.274 e 9303-00854 traduziram uma mudança no entendimento da CSRF.

No Acórdão ora embargado este relator seguiu a mesma trilha do Acórdão 3302-001.790, ou seja, prestigiou a eficácia do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do RIPI/2010, mas considerou que a CSRF havia reformado sua interpretação quanto ao direito de crédito pela aquisição de insumos isentos.

Entretanto, conforme bem apontou a defesa, o colegiado não observou neste caso concreto que os acórdãos da CSRF citados no acórdão embargado, assim como aqueles que já haviam sido citados pelo Conselheiro José Antonio Francisco no Acórdão 3302-001.790, não se referiam especificamente ao caso da Zona Franca de Manaus, mas sim ao crédito de IPI decorrente de insumos isentos em geral.

Realmente, todos aqueles julgados da CSRF se referiram ao crédito pela aquisição de insumos isentos em geral. Nenhum deles decidiu a questão do crédito ficto de IPI decorrente de aquisições isentas da Zona Franca.

Considerando que o Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 566.819, esclareceu que aquela corte faz distinção entre insumos isentos originários da Zona Franca de Manaus e insumos isentos em geral, considero que é relevante levar em conta tal distinção na aferição da mudança de posicionamento da CSRF, pois os julgados da CSRF, sem dúvida alguma, servem de balizamento para as condutas dos contribuintes.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecurável da CSRF reconhecendo o direito de crédito ficto de IPI pela aquisição de produtos isentos originários da Zona Franca de Manaus na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.

Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na *internet* constatei que no Acórdão CSRF/02-1.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/02-02.979, de 29/01/2008; CSRF/02-03.029, de 05/05/2008; CSRF/02-03.071, de 05/05/2008 e CSRF/02-03.585, de 25/11/2008; 9303-01.274 e 9303-00.854, ambos de 2010; 9303-001.617, 9303-001.612, e 9303-001.448, todos de 2011; e 9303-002.188, de 2013.

No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/02-01.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI em relação a produtos isentos originários da Zona Franca, com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, *in verbis*:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

I- omissis...

II- aos que, enquanto prevalecer o entendimento, 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 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, II);

(...)"

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, forçoso concluir no sentido de que deve ser excluída a multa de ofício, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI/2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

A divergência deste voto em relação ao Acórdão nº 3302-001.790, reside exclusivamente no critério de aferição da mudança de entendimento da CSRF. Enquanto naquele julgado não se fez distinção entre insumos isentos da Zona Franca e insumos isentos em geral; neste voto foi feita tal distinção, em virtude de o próprio STF considerar esse *discrimen* relevante.

Com esses fundamentos, voto no sentido de acolher os embargos de declaração, com efeito modificativo, para suprir a omissão apontada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício, com base no art. 486, II do RIPI 2002 e no art. 567, II, do RIPI/2010.

Antonio Carlos Atulim