



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

Processo n° 10855.720676/2012-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.181 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de julho de 2016
Matéria IPI
Recorrente UNIMETAL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS
LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

PRAZO DE DECADÊNCIA SEM ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO.
REsp 973733/SC. ARTIGO 173, INCISO I DO CTN.

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação e não havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI. IMPOSTO COM COBERTURA DE CRÉDITO.

Correta a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída (imposto não lançado), mesmo havendo créditos para abater parcela desse imposto.

IPI. IMUNIDADE . DERIVADOS DE PETRÓLEO.

É vedado ao CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Súmula CARF n. 2). Assim, não é possível ao Tribunal Administrativo declarar a inconstitucionalidade de expressa determinação legal de tributação por alíquota positiva constante da Tabela de incidência de IPI (TIPI) de produtos que se enquadram como derivados de petróleo, sob o argumento de estarem abarcados pela imunidade tributária.

PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 considera-se preclusa a questão que não tenha sido suscitada expressamente em impugnação, de modo que sua colocação na peça recursal dirigida ao CARF não deve ser conhecida.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal exposto.

Recurso voluntário parcialmente provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não tomar conhecimento do recurso em relação à matéria preclusa e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, quanto à exclusão dos juros sobre a multa e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, quanto à imunidade. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Cassiano Bernini, OAB/SP 165.682

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 448/451) para cobrança de valores devidos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), lavrado em 28/02/2012 e levado a ciência do contribuinte na mesma data. No lançamento exige-se o imposto, acrescido de multa de ofício de 75%, multa isolada por ausência de lançamento do IPI com cobertura de crédito, bem como juros sobre o principal e sobre a própria multa de ofício.

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-47.969, exarado pela 12ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto (RPO), *in verbis*:

De acordo com a descrição dos fatos de fls. 450/451 e o relatório fiscal de fls. 444/447, houve falta de lançamento do IPI, no ano de 2007, nas saídas de produtos tributados. Segundo consta, houve incorreta interpretação quanto à imunidade dos derivados de petróleo que não alcança seus produtos finais, coque de petróleo calcinado e não calcinado, já que classificam-se nos códigos 2713.11.00 e 2713.12.00 da TIPI, para os quais está prevista a alíquota de 4% de IPI, estando, portanto, dentro do campo de incidência do imposto.

Por conta da infração cometida foi necessário efetuar a reconstituição da escrita fiscal da contribuinte, referente ao IPI do período em análise (fl. 443), resultando no lançamento dos saldos devedores apurados, acrescidos de multa proporcional e, para os períodos em que houve cobertura de crédito, foi lançada multa isolada.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 467/490, alegando, em síntese, que:

- o auto de infração deve ser cancelado porque não contém todos os elementos que lhe são pertinentes, pois não é claro, preciso e explícito, no que se refere aos reais motivos que levaram a fiscalização a concluir que a requerente teria praticado uma infração de natureza tributária, nem tampouco descreve de forma correta a infração que pretende imputar ao contribuinte;

- no que diz respeito aos estornos relacionados às PER/DCOMPs apresentadas, limita-se a alegar que ficou constatada a inexistência de saldo credor; no auto de infração não há qualquer referência às razões pelas quais o crédito da requerente seria inexistente;

- a exigência de IPI formalizada em relação a janeiro/2007 encontra-se fulminada pela decadência porque decorreu prazo superior a 5 anos entre a notificação do auto de infração e o fato gerador;

- embora o coque de petróleo produzido esteja classificado na TIPI como tributável, trata-se na verdade de produto imune ao IPI por se tratar de derivado do petróleo;

- o coque de petróleo atende ao único requisito constitucional necessário para o gozo da imunidade tributária relacionada ao IPI, qual seja, ser derivado de petróleo;

- no presente caso, as operações com coque de petróleo são imunes também nos termos definidos pelo próprio RIPI/2010, na medida em que esse produto efetivamente decorre da transformação do petróleo, é obtido através do conjunto de operações denominado usualmente de refino ou refinação; e é composto de hidrocarbonetos;

- na forma em que aplicada, a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o art. 150, inciso IV da CF/88, na medida

em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzida;

- mesmo que se considere válida a exigência fiscal, deve ser cancelada a aplicação da taxa Selic como juros sobre o principal e como juros sobre a multa.

Por fim, requereu o cancelamento integral do auto de infração e protestou pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários.

Posteriormente, em 08/11/2013, a requerente protocolou as Razões Complementares de Impugnação de fls. 728/763 e os documentos de fls. 764/788.

Ressalto que nas referidas razões complementares o Contribuinte juntou laudos produzidos pelo INT, os quais versam sobre a caracterização técnica e química do Coque Verde de Petróleo e do Coque Calcinado de Petróleo.

Sobreveio então o Acórdão 14-47.969, da 12ª Turma da DRJ/RPO, negando provimento à impugnação do contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente, com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

DECADÊNCIA.

A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173 do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE SAÍDAS COM ERRO DE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO.

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 1988 e alterações, registrou, em todo o período abrangido pela autuação, interpretação restritiva para a expressão “derivados de petróleo”. Em decorrência disso, as posições tarifárias 2713.11.00 e 2713.12.00, vinculadas ao capítulo destinado aos derivados de petróleo e onde se encontram os produtos coque de petróleo não calcinado e coque de

petróleo calcinado acusaram alíquota de 4% para fins de incidência do IPI, o que confirma a legitimidade do imposto lançado no auto de infração.

Em prestígio ao princípio da hierarquia e da vinculação, não cabe aos órgãos administrativos negar aplicação aos atos normativos expedidos regularmente. A indicação de uma alíquota aplicável de 4% aos produtos em análise demonstra absoluta e inequivocamente de que o Decreto que regulamenta o IPI entendeu ser o produto tributável.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO.

É lícita a imposição de multa de ofício, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída. A falta de lançamento enseja a aplicação da multa, mesmo havendo créditos para abater parcela do imposto não lançado.

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, por meio de peça recursal de fls. 815/868, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário. Contudo, não mais combate: *i)* a ausência de motivação do auto de infração; *ii)* o caráter confiscatório da multa que lhe foi imputada, *iii)* tampouco a aplicação da Taxa Selic para a correção do imposto lançado. Ademais, a Recorrente traz argumentação a respeito da necessidade de serem excluídas da autuação as operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

O contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 14/01/2014, conforme informação AR de fls. 813 e apresentou em 06/02/2014 o recurso voluntário de fls. 815/868, conforme artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e os demais requisitos de admissibilidade encontram-se preenchidos, então dele tomo conhecimento.

Passo então à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente em sua
peça dirigida ao CARF

1. Preliminares

1.1. Cerceamento do Direito de defesa e supressão de instância

Reclama a Recorrente que a DRJ não se manifestou acerca dos documentos juntados aos autos, além de não ter tomado conhecimento dos laudos produzidos pelo INT (posteriormente ao protocolo da impugnação) em razão da preclusão do direito para tanto. Tal atitude, no sentir da Recorrente, fere seu direito a ampla defesa, uma vez que os documentos apresentados extemporaneamente não adicionam nenhum novo argumento às razões trazidas em sua impugnação ao lançamento tributário. Também evoca o princípio da verdade material em seu favor.

Contudo, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Isto porque embora a DRJ não tenha conhecido dos documentos apresentados extemporaneamente, o conteúdo dos documentos em si não influenciou as razões de decidir da instância *a quo*.

Efetivamente, a decisão da DRJ baseou-se no fato da Tabela do IPI (TIPI) colocar os produtos produzidos pela Recorrente com alíquota de 4% (NCM 2713.11.00 e 2713.12.00), e não NT, de modo que a legislação entendeu que não se trata de derivados de petróleo (imunes) nos termos do texto constitucional. Ou seja, mesmo sendo os laudos técnicos apresentados (no momento oportuno alguns, e extemporaneamente, outros) capazes de confirmar que os produtos são derivados de petróleo, tal constatação não altera o fundamento da decisão recorrida. Não houve, portanto, cerceamento do direito de defesa ou desrespeito ao princípio da verdade material.

Assim, não está configurada nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

1.2 Decadência

Analisando o presente processo, verifica-se que *i*) trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação (IPI); *ii*) não há prova nos autos de antecipação, ainda que parcial, do pagamento ou a compensação do mesmo com créditos permitidos pela legislação do IPI, *iii*) o contribuinte tomou ciência do auto de infração em **28.02.2012**; *iv*) a autuação se refere a fatos ocorridos entre 01/01/2007 a 31/12/2007.

Desse modo, deve ser mantida a decretação de inexistência decadência do direito do Fisco de exigir o crédito tributário em questão, uma vez que não havendo antecipação do pagamento, o prazo de decadência tem como termo *a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I do CTN).

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543, “c”, do CPC, pacificou, no REsp 973.733/SC, o entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado a partir da realização do fato gerador do tributo (artigo 150, §4º do CTN); do contrário, o prazo deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser cobrado;

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (...). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e). (REsp 973733/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, DJ 18/09/09 – Recurso Repetitivo)

Por conta disso, deve-se aplicar ao presente caso o art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Neste contexto, deve ser afastada a arguição de decadência, assim como fora feito pelo Acórdão recorrido, com relação aos débitos oriundos dos fatos geradores de janeiro de 2007, uma vez que o prazo de decadência para sua constituição iniciou-se em 1º/01/2008, escoando-se em 31/12/2012. Tendo sido o contribuinte intimado do lançamento tributário em 28/02/2012, não se perfez a decadência.

1.3. Multa sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito

A argumentação apresentada pela Recorrente acerca da exigência de multa de ofício, prevista no artigo 80 da Lei n. 4.502/64, não merece acolhimento. Explico.

A multa de ofício para a mencionada infração (IPI não lançado com cobertura de crédito) é sempre proporcional (75%) ao IPI não lançado na nota fiscal, incidindo sobre todas as operações praticadas pelo contribuinte com essa irregularidade. Com isso, a referida

multa de ofício independe se, da reconstituição da escrita implementada pelo Fisco no período em que ocorreram as operações irregulares, foi apurado um eventual saldo devedor ou credor de IPI.

A única implicação advinda dessa apuração de saldo devedor ou credor é uma divisão no auto de infração, meramente operacional, daquela multa de ofício sobre o IPI não lançado, feita pelo sistema eletrônico da Receita Federal que processa a lavratura do auto de infração. Tal sistema divide a aludida multa de ofício em duas rubricas no auto de infração: (i) multa de ofício sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito; e (ii) multa de ofício sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito.

A soma dos valores da multa ofício aplicada sobre o IPI não lançado sem cobertura de crédito e sobre o IPI não lançado com cobertura de crédito totaliza exatamente o montante da multa de ofício aplicada sobre todas as operações irregulares praticadas pela contribuinte em razão do não lançamento (destaque) do IPI nas notas fiscais de saída. Ou seja, a multa de ofício sobre o IPI não lançado é sempre o somatório dos valores alocados naquelas rubricas.

Sobre o assunto, cabe destacar ementa do Parecer Normativo CST nº 39, de 1976, publicado no Diário Oficial da União em 23/06/1976:

A multa, por falta de lançamento, apurada pela fiscalização, é sempre aplicável, independentemente do imposto não lançado estar ou não coberto por eventuais créditos.

No sentido da aplicabilidade da multa em questão tem se manifestado esse Conselho, como se depreende da ementa a seguir destacada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2008

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Na falta de pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTES DE CONCLUÍDO O PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

Não há decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário se lançamento foi concluído dentro do prazo quinquenal, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. REDUÇÃO AO PERCENTUAL NORMAL. POSSIBILIDADE.

1. A imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) somente é cabível nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa do contribuinte, com evidente o intuito fraude.

2. Na ausência de comprovação das condutas qualificadoras, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido ao percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IPI NA NOTA FISCAL. PERCENTUAL NORMAL. CABIMENTO.

A falta de lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de venda configura infração sancionada com a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

BIS IN IDEM. MULTA CALCULADA SOBRE BASE CÁLCULO DISTINTAS. INOCORRÊNCIA.

Inexiste bis in idem se as multas aplicadas foram calculadas sobre valores distintos de base cálculo, consistentes nas parcelas do IPI não lançados nas notas fiscais com e sem cobertura de crédito.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. POSSIBILIDADE.

O percentual da multa de ofício aplicada será majorado pela metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado pela autoridade fiscal, de intimação para prestar esclarecimentos.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA VIGENTE. APRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Recurso Voluntário Provido em Parte. (Processo n. 19515.720053/2012-11, Acórdão n. 3102-002.211)

Em suma, a aplicação das multas efetuadas pela fiscalização não encontram qualquer ilegitimidade ou ilegalidade. Portanto, não acolho a defesa da Recorrente nesse ponto.

2. Mérito

2.1. Imunidade dos produtos derivados de petróleo

O ponto nevrálgico da discussão neste processo consiste em saber se produtos vendidos pela empresa (Coque Verde de Petróleo e Coque Calcinado de Petróleo) admitem a sua classificação como derivados de petróleo, de modo a serem abarcados pela imunidade estipulada pelo artigo 155, §3º da Constituição de 1988, e, por conseguinte, permitindo o afastamento da tributação de 4% a título de IPI sobre o valor das operações praticadas pela Recorrente.

Não há dúvidas que ao intérprete do direito cabe analisar os textos normativos infraconstitucionais à luz das diretrizes traçadas pela Carta Magna, sendo completo absurdo jurídico propor exegese em sentido oposto qual seja, interpretar a Constituição em razão dos dizeres de decretos, leis ordinárias, etc. Despiciendo aqui relembrar a famigerada hierarquia das leis na pirâmide normativa.

Faço tal ressalva inicial pois, em sendo os produtos industrializados pela Recorrente realmente "derivados de petróleo", nos termos do artigo 155, §3º da Constituição

Federal, não poderia a legislação do IPI ir na contramão de tal imunidade, sob pena de clara afronta ao Texto Constitucional. Lembre-se que a imunidade tributária atua como regra negativa de competência, vale dizer, traça a incompetência dos entes políticos para a instituição de tributos *in abstracto*. Com isso, é conferido direito público subjetivo aos beneficiários das imunidades a não serem tributados em relação àqueles determinados gravames. *In casu*, se a TIPI trouxe para o âmbito de incidência produtos imunes, está eivada de inconstitucionalidade.

Ressalvada a opinião desta Relatora, as diretrizes que vêm sendo tomadas pelo direito positivo, como também pela jurisprudência administrativa federal, são no sentido da impossibilidade de ser efetivado qualquer sorte de controle de constitucionalidade das leis na esfera do julgamento administrativo. É o que se depreende da Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, sedimentando sua jurisprudência, vem vazada nos seguintes termos:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ainda no plano do direito positivo, o artigo 26-A, caput do Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, certifica que, “no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Sobre tal limitação, saliento ponto levantado por Jorge Miranda ao analisar a questão. No sentir do admirável jurista português, a função de garantia conferida a certos órgãos não provém da sua simples existência, mas sim de outorga pelo próprio direito. Se não consta de forma explícita na Constituição, deveria constar na lei a competência dos tribunais administrativos julgarem a constitucionalidade das leis.¹ Isso, contudo, não ocorre no caso brasileiro. Ainda, veja-se que a questão da ampla defesa no âmbito dos Tribunais Administrativos não minimizaria a conclusão de Jorge Miranda, pois “a amplitude da defesa não significa amplitude da competência para examinar qualquer tipo de alegação. A competência constitucional nada tem a ver com a ampla defesa.”²

Neste contexto, este Colegiado encontra-se impedido de acolher a pretensão da Recorrente, uma vez que ela esbarra no controle da constitucionalidade da própria legislação do IPI.

É justamente dessa forma que vem se posicionando este Conselho, em recentes decisões sobre a mesma matéria:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2010

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. TIPI.

Produtos relacionados na TIPI com alíquota positiva ou alíquota zero não estão abrangidos pela imunidade objetiva prevista aos derivados de petróleo no § 3º do art. 155 da Constituição Federal. Esses produtos estão dentro do campo de incidência do IPI em decorrência de decreto do poder executivo. Impossibilidade de afastar a sua aplicação por força

¹ Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade. Coimbra: Editora Coimbra, 2007, p. 179.

² Pimenta, Paulo Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 138.

Documento assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 29/07/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da súmula CARF nº 2. (...) (Processo n. 16095.720242/2013-74. Data da Sessão 18/05/2016. Acórdão n. 3301-002.971)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004

IPI. IMUNIDADE . DERIVADOS DE PETRÓLEO.

A Imunidade tributária é reconhecida pelo poder executivo pela indicação de "NT" (Não Tributável) no Tabela de incidência de IPI (TIPI), instituída por meio de Decreto. É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Processo n. 13864.000472/2008-18. Data da Sessão 29/01/2016. Acórdão n. 301-002.823)

Dessarte, a questão levantada pela Recorrente poderá ser resolvida pelo Poder Judiciário, competente para declarar a inconstitucionalidade dos atos normativos que não comportem relação de validade com o Texto Constitucional, como ocorreu Processo n. 2006.83.00.001480-3, julgado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª região, citado no recurso voluntário.

Registro que o artigo 18, inciso IV e §3º do RIPI/2002, levantado pela Recorrente como capaz de validar sua pretensão não resolve o ponto, uma vez que simplesmente repete o texto constitucional e em nada altera ao fato da TIPI ter indicado alíquota positiva aos produtos em questão (NCM 2713.11.00 e 2713.12.00). Lembre-se, nesse ponto, que a classificação fiscal dos produtos comercializados pela Recorrente não é objeto de controvérsia no presente processo. Para tais NCMs a TIPI atribuiu a alíquota de 4%, de modo que só é possível interpretar tal mandamento legal como *especial* em relação à normal *geral* dos produtos imunes estampada no artigo 18, inciso IV e §3º do RIPI/2002.

Por fim, sobre as alegações da alíquota de 4% da TIPI ser aplicável tão somente ao Coque Verde de Petróleo e ao Coque Calcinado de Petróleo importado, não há fundamentação legal alguma nesse sentido para dar respaldo à defesa da Recorrente.

2.1. Da necessidade de serem excluídas da autuação as operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf”.

Com relação ao argumento apresentado pela Recorrente da necessidade de serem excluídas da autuação as operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf”, trata-se de contestação que não consta da Impugnação de fls 467 a 490.

Dessarte, tal argumento de defesa encontra-se precluso, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual não o conheço.

3. Juros sobre multa de ofício

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “**os débitos** para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições administrados** pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “**sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora**”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os **débitos** (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os **débitos** aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o *status* de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3ª) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que 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.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre *crédito tributário* (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao *débito tributário*, do ponto de vista do contribuinte) e *penalidades*, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113³ combinado com o artigo 139,⁴ os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o *crédito tributário* abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre *crédito/débito* tributário e *penalidades*, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito,

³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

⁴ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. 29/0

7/2016 por CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM

, Assinado digitalmente em 09/08/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,⁵ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.**

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

⁵ Súmula CARF nº 4: A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, *in casu*). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 *caput* e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por (i) não conhecer da questão da necessidade de serem excluídas da autuação as operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf” e (ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a exigência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Conforme reconhecido pela Ilustre Relatora, os produtos vendidos pela empresa (Coque Verde de Petróleo e Coque Calcinado de Petróleo) são espécies de derivados de petróleo e, portanto, sujeitos à aplicação do art.18, IV c/c §3º do RIPI/2002, também constante na Constituição Federal em seu art.155, §3º.

A despeito do seu abalizado entendimento de que a aplicação do art.18, IV do RIPI implicaria afastamento da disposição da TIPI sob fundamento de inconstitucionalidade, o que é vedado pelo art.26-A do Decreto 70.235/72 e pela Súmula CARF nº02, ousamos discordar.

Em primeiro lugar, entendemos que não é cabível a aplicação da referida súmula ao caso, visto que, segundo ela, "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*". Em se tratando a TIPI de Decreto presidencial, expedido com base na competência do art.84, IV da Constituição Federal, visando a fiel execução das leis, o mesmo se encontra fora do escopo da súmula em questão.

O que se verifica, neste caso, é um conflito entre uma disposição do RIPI 2002 e da TIPI, o que desafia o intérprete a buscar a adjudicação que traga maior coerência ao sistema, respeitadas as limitações citadas retro. Ora, se o art.26-A do Decreto 70.235 veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar Decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, não há qualquer impasse em analisar o conflito entre os dispositivos conflitantes de dois Decretos distintos.

Isso se dá especialmente em razão da especial natureza normativa dos Decretos que veiculam consolidações, atribuída por força da Lei Complementar 95/98, que

integrou a eficácia do art.59, parágrafo único da Constituição Federal. Tal regramento se depreende do art.13, §1º, *verbis*:

Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal.

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.

Noutros termos, ao veicular em uma consolidação determinados dispositivos acerca de um tributo, por exemplo, esses dispositivos adquirem **validade própria**, o que implica na revogação formal das leis incorporadas à consolidação. No caso em tela, o dispositivo foi incorporado à partir de um dispositivo constitucional, como forma de aclarar seu conteúdo, tendo como efeito a assunção de normatividade própria - materialmente condicionada ao fundamento constitucional, mas formalmente desvinculada para fins de aplicação.

Assim sendo, o dispositivo do art.18, IV do RIPI/2002 possui a mesma força normativa de todos os demais dispositivos daquela consolidação que, por força do art.13, §1º, **terão força de lei**.

Retomemos, pois, ao conflito apontado entre o RIPI e a TIPI, dois Decretos.

Em condições ordinárias, o conflito deveria ser resolvido à partir de dois dos critérios tradicionais de resolução de conflitos normativos - *lex temporalis* ou *lex specialis* - o que indicaria a TIPI deveria prevalecer, por ser temporalmente posterior e mais específica que o RIPI.

Todavia, não se trata de um conflito de Decretos ordinários, mas de um Decreto decorrente do exercício da competência do art.84, IV da Constituição, e outro decorrente da competência do art.59, p.u. também da Constituição, cuja eficácia é integrada pelo art.13 da Lei Complementar 95/98.

Fica claro, pois, que a despeito da equivalência inicial se trata de Decretos sujeitos a regimes jurídicos distintos. Frise-se que não deve causar espécie a possibilidade de diplomas normativos iguais possuírem regimes jurídicos distintos, bastando que se lembre da atribuição da prevalência das leis federais sobre as leis estaduais e municipais em matérias sujeitas à competência concorrente dos entes federados, nos termos do art.24 e parágrafos da Constituição - todos os dispositivos são leis que derivam de uma mesma norma de competência, mas que recebem forças normativas distintas da CF.

Desse modo, conquanto a TIPI seja um Decreto de hierarquia inferior à lei, vista que feito para sua fiel execução, o RIPI, na condição de consolidação, possui força normativa formal equivalente à lei, nos termos do já mencionado art.13, §1º da LC 95/98. Assim, diante do constatado conflito entre dispositivos dos diplomas normativos, há que prevalecer a TIPI, sob fundamento hierárquico, em razão da força normativa qualificada a ela atribuída pela Constituição e pela Lei Complementar 95.

Ante o exposto, verifica-se que é caso de afastamento de um Decreto por outro sob fundamento de superioridade de força normativa (critério da *lex superior*), e não por fundamento de inconstitucionalidade, o que é vedado pelo art.26-A do Decreto 70.235/72.

Processo nº 10855.720676/2012-68
Acórdão n.º **3402-003.181**

S3-C4T2
Fl. 119

A guisa de conclusão, dou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para afastar a cobrança de IPI sobre os produtos Coque Verde de Petróleo e Coque Calcinado de Petróleo, com fundamento no RIPI/2002.

CÓPIA