



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.900478/2011-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-007.196 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2020
Recorrente UNIMETAL INDÚSTRIA COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em não conhecer a matéria relativa à exclusão da autuação das operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf” (matéria preclusa) e, na parte conhecida, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Nos termos do art. 58, §13, do Anexo II, do RICARF, o Presidente da Turma, Paulo Roberto Duarte Moreira, autodesignou-se redator *ad hoc* para este julgamento. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Mara Cristina Sifuentes não votou nesse julgamento, por se tratar de processo originalmente relatado pelo conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, com voto proferido e consignado na reunião de março/2020.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente e Redator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Hércio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Laercio Cruz Uliana Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Márcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Inicialmente, esclareço que me designei como redator *ad hoc*, nos termos do art. 58, § 13 do do RICARF¹, para formalização de acórdão relatado pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, que renunciou ao mandato. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento.

“Trata-se de pedido eletrônico de ressarcimento/compensação de crédito de IPI, apurado no 4º trimestre de 2006.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, apresentada pela requerente, ante Despacho Decisório de autoridade da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba (fl. 57), que indeferiu o pedido de ressarcimento de crédito de IPI e não homologou as compensações pleiteadas.

A contribuinte apresentou PER/DCOMP, no valor de R\$ 154.471,02, referente ao saldo credor de IPI do 4º trimestre de 2006. A DRF em Sorocaba, indeferiu o

¹ § 13. Na ocorrência de afastamento definitivo do relator, ou provisório por período superior a 2 (dois) meses, sem que tenha sido concluído o julgamento do recurso, o processo permanecerá em pauta e o Presidente da Turma de Julgamento deverá designar redator *ad hoc*, escolhido, preferencialmente, dentre os conselheiros que adotaram o voto exarado pelo relator afastado. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

pedido, e exigiu os débitos não homologados: principal – R\$ 153.602,00; multa – R\$ 30.720,40; e juros – R\$ 79.058,94.

Segundo consta na informação fiscal de fls. 61/64, foi lavrado auto de infração que resultou na reconstituição da escrita fiscal e conseqüente extinção do saldo credor ressarcível ao final do trimestre.

O auto de infração de IPI é decorrente de incorreta interpretação quanto à imunidade dos derivados de petróleo que não alcança os produtos finais fabricados pela interessada, coque de petróleo calcinado e não calcinado, já que se classificam 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.

O auto de infração foi formalizado no processo administrativo nº 10855.720676/2012-68.

Regularmente cientificada, a postulante apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 66/85, com as seguintes alegações:

- a apresentação da manifestação de inconformidade suspende a exigibilidade do crédito tributário em discussão;
- a exigência de IRPJ formalizada em relação ao período do 4º trimestre de 2006 encontra-se fulminada pela decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN, porque entre a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ (21/12/2006) e a notificação do Despacho Decisório (abril/2012) decorreu prazo superior a 5 anos;
- a exigência formulada no presente processo administrativo, decorrente da não homologação do PER/DCOMP nº 12437.28044.300507.1.1.01-7438, que já está em discussão nos autos do processo administrativo nº 10855.720676/2012-68, de modo que o Despacho Decisório em referência representa cobrança em duplicidade contra a requerente, razão pela qual deve ser anulado;
- caso não se decida pela anulação, impõe-se o sobrestamento do presente processo até que sobrevenha decisão, nos autos do processo administrativo nº 10855.720676/2012-68, que reconheça ou não os créditos de IPI;
- contesta, no mérito, os motivos alegados pela fiscalização para a lavratura do auto de infração;
- a não homologação pretendida pela fiscalização não poderia ser acompanhada de cobrança de multa e juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, objeto dos referidos processos administrativos.

Por fim, requereu que, caso se entenda que os argumentos expostos e os documentos anexados não sejam suficientes para o deslinde da questão, o processo seja baixado em diligência, e protestou pela eventual juntada posterior de documentos que possa vir a se fazer necessária no curso dos presentes autos.

Posteriormente, em 08/11/2013, a requerente protocolou as Razões Complementares de Manifestação de Inconformidade de fls. 385/411 e os documentos de fls. 412/436.

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto julgou improcedente a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/RPO n.º 14-47.975, de 18/12/2013 (fls. 438 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante 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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA. GLOSAS DE CRÉDITO.

O § 4º do artigo 150 do CTN aplica-se a lançamento por homologação e não aos casos de correção do cálculo do montante do ressarcimento.

RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR DO TRIMESTRE-CALENDÁRIO.

Havendo extinção do saldo credor de IPI do trimestre-calendário, após a reconstituição da escrita fiscal, em virtude de lançamento do imposto mediante a lavratura de auto de infração, indefere-se o ressarcimento e não se homologa a compensação pleiteada.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 462 e ss., por meio do qual alega, depois de afirmar que os créditos pleiteados foram discutidos no processos de nº 10855.720676/2012-68: a) Nulidade por cerceamento ao direito de defesa e supressão de instância (diz que apresentou razões complementares, acompanhadas de laudo do INT, que não foram conhecidas pela DRJ. Tais razões não teriam adicionado nenhum argumento novo, mas apenas reforçaram os já delineados na impugnação. Diz que os laudos só foram emitidos após a apresentação desta); b) Decadência de a Fazenda Pública exigir parte do crédito tributário (entre a data do fato gerador do IRPJ, ocorrido em 31/12/2006, e a data em que foi cientificado do Despacho Decisório, passaram-se mais de cinco anos). Nas razões de mérito, repisa os mesmos argumentos já declinados na primeira peça de defesa quanto à imunidade dos derivados de petróleo e sustenta que a decisão deve ser reformado, “em vista das operações envolvendo os produtos comercialmente denominados UNICARBO GRAF” (matéria não

veiculada na impugnação). Tal produto teria sido comercializado com o código 2713.12.00 sem que fosse efetivamente coque de petróleo calcinado. O laudo complementar destaca que o produto é, na verdade, grafita artificial, não coque de petróleo calcinado. Diz ainda que não se podem exigir os juros e a multa de ofício.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc* e nos termos do art. 58, § 13 do RICARF, sirvo-me da minuta de voto apresentada na sessão de março de 2020 pelo Relator Charles Mayer de Castro Souza:

“Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de crédito de IPI, apurado no 4º trimestre de 2006.

Indeferido o pedido, lavrou-se auto de infração para a cobrança dos valores não recolhidos. Isso porque, segundo a fiscalização, a imunidade dos derivados de petróleo não alcançaria os produtos finais fabricados pela Recorrente (coque de petróleo calcinado e não calcinado), os quais se classificam nos códigos 2713.11.00 e 2713.12.00 da TIPI, com alíquota de 4% de IPI.

Apresentada impugnação, a DRJ julgou-a improcedente.

O auto de infração antes referido foi formalizado no processo administrativo nº 10855.720676/2012-68, já julgado pela 2ª Turma da 4ª Câmara. Como o litígio é idêntico ao que ora se debate, inclusive quanto aos argumentos apresentados no recurso voluntário, passamos a reproduzir, e adotar como razão de decidir, o voto condutor do Acórdão nº 3402-001.381, de 21/07/2016, mas a respeito do qual faremos uma consideração final que nos levarão adotar, num ponto específico, entendimento dele divergente:

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 543C, 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 inócorre, 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 impositivo, 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 CAREF, 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. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CAREF.

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 26A, 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.² 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.”³

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 da súmula CARF nº 2. (...) (Processo n. 16095.720242/201374.

Data da Sessão 18/05/2016. Acórdão n. 3301002.971)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

² Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade. Coimbra: Editora Coimbra, 2007, p. 179.

³ Pimenta, Paulo Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 138.

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. 301002.823)

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. 2006.83.00.0014803, 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 3403002.367, 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 3º) 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 113⁴ combinado com o artigo 139,⁵ 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

⁴ 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.

⁵ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, 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. 4,⁶ 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 9303002.399, 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.

⁶ 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.

Tratase do AgRg no REsp 1.335.688PR, 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 1.335.688PR 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 1.335.688PR 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.

Divergimos, contudo, da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Como é do conhecimento de todos, a matéria encontra-se hoje pacificada neste Conselho Administrativo, tanto que editada a Súmula CARF nº 108, segundo a qual “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, não conheço da matéria relativa à exclusão da autuação das operações com os produtos denominados comercialmente como “Unicarbo Graf” (matéria preclusa) e, na parte conhecida, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza”

É o que se reproduz do voto do relator original.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira