



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

Processo n° 10970.000401/2008-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.838 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria IMUNIDADE IPI, CIMENTO ASFÁLTICO DE PETRÓLEO – CAP
Recorrente BETUNEL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2003 a 31/12/2003

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.

CRÉDITO AQUISIÇÃO INSUMOS NÃO TRIBUTADOS.

O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. (Supremo Tribunal Federal, RE n.º 398.365, repercussão geral). Aplicação do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - 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

Por trazer uma clara síntese do processo até a conversão do presente processo em diligência, peço vênia para transcrever o relatório do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior constante da Resolução 3402-000.424, de 17/07/2012:

"Versa este processo de Auto de Infração no valor de R\$ 923.626,96 (novecentos e vinte e três mil, seiscentos e vinte e seis reais e noventa e seis centavos), apurados referentes às apurações realizadas no ano-calendário de 2003, em razão da falta de destaque do Imposto sobre Produto Industrializado IPI em notas fiscais de saídas de produtos tributados, por considerar erroneamente que os produtos são imunes [posições da TIPI autuadas: 2715.00.00, alíquota de 5%, e 2713.20.00, alíquota de 4% - e-fls. 9/12].

Cientificado do lançamento em 30/07/2008, conforme documento postal de fls. 365, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 366/376), aduzindo essencialmente que de acordo com o art. 155, §3º, da CF, não poderia incidir o IPI sobre produtos derivados do petróleo, justificando que os produtos mencionados nas notas fiscais se enquadram no conceito de derivado de petróleo. Sob este argumento, sustenta que não poderia incidir o tributo lançado por meio do Auto de Infração, solicitando, desta forma, o cancelamento do referido Auto. Às fls. 465/466, a Equipe de Ações Judiciais da DRF – Uberlândia manifestou-se da seguinte forma, como bem relatado pela DRJ:

A Equipe de Ações Judiciais da DRF-Uberlândia manifestou-se nas fls. 465/466 no sentido de que, da análise da certidão judicial de fl. 63, emitida pela 2ª Vara Federal em Brasília/DF relativamente à ação ordinária nº 2006.34.00192504, e do teor da inicial dessa ação judicial trazida pela contribuinte às fls. 415/455, verificava-se que o produto "cimento asfáltico de petróleo CAP" não fazia parte do objeto da referida ação judicial, devendo o correspondente crédito tributário lançado de ofício prosseguir no trâmite administrativo, pelo que foi elaborada a planilha de fl. 467. Para os demais valores exigidos, valia a renúncia à instância administrativa, devendo seguir o trâmite da cobrança executiva, pelo que foi elaborada a planilha de fls. 468/469 para transferência dos valores exigidos para outro processo administrativo, nº 10675.720436/2008-03. As fls. 470/473 tratam do extrato do processo obtido no sistema SIEF da Receita Federal do Brasil.

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora

(MG), houve por bem em considerar improcedente a impugnação apresentada, proferindo o Acórdão n.º 0934.602, entendeu por não conhecer a parte do recurso que refuta o lançamento de ofício atinente às saídas das emulsões asfálticas classificadas na posição tarifária 2715.00.00 da TIPI, porquanto a discussão do mérito foi levada, por opção da contribuinte, à apreciação do Poder Judiciário. Com isso, e nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 3, de 14 de fevereiro de 1996, considerou-se definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário respectivo, devendo haver o prosseguimento da sua cobrança, e também por conhecer a parte da impugnação que refuta o lançamento de ofício atinente às saídas dos cimentos asfálticos de petróleo (CAP20 e CR250), classificados na posição tarifária 2713.20.00 da TIPI. Porém, foi indeferida a solicitação contida na impugnação em razão do reconhecimento da procedência do lançamento de ofício.

Cientificado do Acórdão supracitado em 19/07/2011, conforme AR de fls. 508, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 509/511) em 12/08/2011, aduzindo os fundamentos que a seguir sintetizo:

- Que, conforme parecer do Departamento Nacional de Petróleo, os produtos constantes das notas fiscais são derivados de petróleo, enquadrando-se entre os objetos da imunidade enunciada no art. 155, §3º da Constituição Federal e art. 18 do Regulamento de IPI de 1998;

- Em virtude do processo judicial que corre na esfera judicial, este recurso faz referência somente ao Cimento Asfáltico de Petróleo;

- Alega ainda que o cimento asfáltico é composto de hidrocarboneto decorrente do refino do petróleo e, portanto, é derivado de petróleo, fazendo jus à imunidade constitucional;

- Outro aspecto levantado pela RECORRENTE no recurso é o fato de que somente efetua a revenda de cimento asfáltico, não executando qualquer processo de industrialização no produto, de modo que não se justifica a incidência do IPI;

Ao final, o RECORRENTE pede a reforma da decisão de Primeira Instância e o cancelamento do Auto de Infração. Requer ainda, caso mantido o Auto de Infração, que sejam considerados na quantificação do IPI os créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos desonerados.

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 03 (três) Volumes, numerado até a folha 521 (quinhentos e vinte e um), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

É o relatório." (e-fls. 871/872 - grifei)

Na referida resolução, o colegiado entendeu por converter o presente processo em diligência nos seguintes termos:

"Sendo assim, entendo que o processo não se encontra em condições de receber um julgamento justo, razão pela qual voto no sentido de que o julgamento seja convertido em diligência para que a Repartição de Origem tome as seguintes providências:

1 – Verifique se o Cimento Asfáltico de Petróleo – CAP foi utilizado pelo sujeito passivo, durante todo o período fiscalizado, tanto como Matéria Prima quanto para revenda, apontando a forma de controle de estoque indicada nas demonstrações contábeis da RECORRENTE;

2 – Verificar se ocorreu a simples revenda do Cimento Asfáltico de Petróleo – CAP adquirido pela Recorrente;

3 – Em havendo revenda, apontar como os produtos foram registrados no Livro Registro de Entradas e no de Apuração de IPI, apontando quanto a tomada ou não, eventualmente, de créditos provenientes das referidas entradas.

4 – Verificar se a classificação fiscal indicada na entrada do produto Cimento Asfáltico de Petróleo – CAP foi a mesma indicada classificação fiscal indicada na saída do produto;

5 Apontar se, entre a aquisição do Cimento Asfáltico de Petróleo – CAP e a revenda houve algum processo industrial descrito no art. 4º do RIPI, descrevendo, em caso afirmativo, qual seria o processo industrial que envolve este produto. Não identificado o processo industrial, descrever quais atividades empresariais são realizadas com o referido bem.

Após cumprida a diligência, seja concedida vista a Recorrente, com prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar, querendo, sobre os documentos e manifestações prestadas, sendo que, após vencido o prazo, os autos devem retornar para a julgamento." (e-fls. 873/874 - grifei)

Em resposta à diligência foi elaborado o Termo de Diligência às fls. 883/886 que informou:

"6) Portanto, toda a matéria tributável se refere às saídas de insumos recebidos para industrialização com posterior saída para estabelecimentos industrializadores e/ou revendedores de tais insumos. Assim, é irrelevante a afirmação da recorrente, quando alega que não executa qualquer processo de industrialização do produto, pois a incidência do IPI se dá por equiparação a estabelecimento industrial por força do artigo 9º, parágrafo 4º do RIPI/2002.

7) Desta forma, em resposta ao quesito "1" formulado pelo CARF, o Cimento Asfáltico de Petróleo - CAP, e também o CR/250, foram utilizados como insumos recebidos para industrialização com posterior saída para estabelecimentos industrializadores e/ou revendedores de tais insumos, caracterizando equiparação a estabelecimento industrial por força do artigo 9º, parágrafo 4º do RIPI/2002, não importando a forma de controle de estoque no contexto da autuação.

8) Em resposta aos itens "2", "3" e "4" formulados pelo CARF, houve vendas de CAP-20 e CR-250 conforme discriminados na planilha de "Notas Fiscais de Saída Sem Destaque de IPI" anteriormente apresentada. Tais saídas são classificadas no CFOP 5.152 (Transferência de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiro) e por se destinarem a estabelecimentos industrializadores e/ou revendedores são passíveis de incidência do IPI por ordem normativa já explicitada anteriormente. As entradas dos insumos são descritas nas notas fiscais do emitente pelo CFOP 5.101 (Vendas de Produção do estabelecimento). No livro de Apuração do IPI, as entradas e saídas dos produtos foram escrituradas e contabilizadas nas colunas relativas às operações sem débito/crédito do imposto, por entendimento do estabelecimento em se tratar de produto imune.

9) Quanto ao item "5" formulado pelo CARF, não houve industrialização descrita no art. 4º do RIPI, mas sim equiparação a estabelecimento industrial nas operações de revenda do CAP-20 e CR-250, por força do artigo 9º, parágrafo 4º, a seguir transcrito:

"Os estabelecimentos industriais quando derem saída a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações"" (e-fls. 885/886 - grifei)

Sem manifestação do contribuinte após sua intimação, os autos retornaram a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Como se depreende do relatório, o presente Recurso Voluntário abrange apenas a discussão quanto ao Cimento Asfáltico de Petróleo - CAP (posição TIPI 2713.20.00), não tendo a Recorrente apresentado qualquer irresignação quanto ao produto da posição da TIPI 2715.00.00, cujos valores foram transferido para controle em processo apartado (processo n.º 10675-720.436/2008-03) em razão de ação judicial em curso.

Sustenta a Recorrente que o referido produto seria imune ao IPI na forma do art. 155, §3º da CF/88 (na redação dada pelas Emendas Constitucionais 3/93 e 33/2001) por se tratar de derivado do petróleo. A própria produtora (Petrobrás) indicou em suas notas de venda para a Recorrente que seriam produtos imunes, entendimento este replicado pela Recorrente em suas notas de venda.

Segundo se depreende do Auto de Infração, não obstante o entendimento da Recorrente de que se trata de um produto derivado do petróleo, o CAP foi indicado como tributado na TIPI e, portanto, tributável:

"3. DAS INFRAÇÕES CONSTATADAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE IPI EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS RELATIVAS A OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO

As saídas de produtos de classificação fiscal 2713.20.00 e 2715.00.00, conforme a TIPI, sujeitam-se, respectivamente, às alíquotas de 4% e 5% de IPI. Entretanto, nas operações tributadas realizadas com tais produtos, a fiscalizada não efetuou o lançamento do IPI nas notas fiscais nem recolheu ou declarou o imposto devido, cabendo a lavratura de Auto de Infração para exigi-lo." (e-fl. 30)

Esta turma já teve a oportunidade de apreciar questão idêntica quando do julgamento no Acórdão 3402-003.181 de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz. Naquele caso, tal qual o presente, o contribuinte foi autuado vez que a TIPI trazia alíquota positiva para produtos entendidos pela empresa como derivados do petróleo. Adoto aqui os mesmos fundamentos daquela ilustre Conselheira na forma do art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

"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 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. 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.”

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. 16095.720242/2013-74. 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 (...).

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." (grifei)

Tal como naquele processo, a TIPI vigente à época dos fatos geradores trazia a previsão de alíquota de 4% para as mercadorias enquadradas na posição 2713.20.00, tal qual o CAP revendido pela Recorrente. E este enquadramento fiscal não foi objeto de debate no processo.

Nesse sentido, entendo que deve ser mantido o Auto de Infração.

Subsidiariamente, requereu a Recorrente que sejam considerados na quantificação do IPI os créditos decorrentes da aquisição de insumos desonerados (não tributados).

Esta matéria foi julgada em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal no RE n.º 398.365¹, publicado em setembro/2015, no qual foi sedimentada a tese no sentido de que *"o princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero."*

A íntegra daquele julgado evidencia que foi discutido naquele processo a questão trazida nos presentes autos, inclusive com o breve histórico das jurisprudências do STF sobre a matéria:

"A questão constitucional em debate diz respeito à interpretação do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, que prevê o princípio da não cumulatividade do IPI com a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, no caso de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero."

¹ "Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. **Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência." (RE 398365 RG, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 27/08/2015, DJe-188 divulgado 21/09/2015, publicado 22/09/2015 - grifei)

Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero. Como é cediço, esse tema tem como paradigmas o RE 353.657/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, e o RE 370.682/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, cujas ementas transcrevo abaixo:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 7.3.2008)

Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370682, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 19.12.2007)

O mesmo entendimento, aliás, é, de certo modo, confirmado por ocasião do julgamento do já citado REREG 590.809, processo-paradigma da repercussão geral. Veja-se, a propósito, trecho do voto do relator do caso, Min. Marco Aurélio, onde se lê:

Quanto aos insumos sujeitos à alíquota zero e não tributados, o debate ocorreu nos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, relator ministro Nelson Jobim, apreciados em 18 de dezembro de 2002. O Tribunal de origem havia reconhecido o crédito para insumos tanto isentos como sujeitos à alíquota zero e não tributados. A União, recorrente, aduziu que o tratamento dado à isenção não alcançaria os demais casos, não sendo possível, na situação concreta, observar o precedente do aludido Recurso Extraordinário nº 212.484/RS. Vê-se que o ente federativo acatou a óptica do Supremo no tocante à isenção, mantendo a insurgência apenas em relação à alíquota zero e à não tributação. O Pleno, na linha desenvolvida pelo relator, não admitiu diferenciar os institutos para o fim de fruição dos créditos, consignando linearmente o direito da então recorrida.

Essas decisões não transitaram em julgado, tendo a União interposto embargos de declaração. Tal circunstância, todavia, considerada a excepcionalidade do caráter modificativo dos declaratórios, não retirou a força persuasiva dos pronunciamentos. A embargante insistiu nas diferenças entre isenção e os regimes de não tributação e alíquota zero, inclusive quanto à dificuldade, nesses últimos casos, de definir a forma de apuração dos ditos créditos presumidos, sem arguir omissões, contradições e obscuridades. Por isso, os recursos foram desprovidos. Os segundos declaratórios também não mereceram acolhimento, mesmo em momento posterior à mudança da jurisprudência do Tribunal sobre a questão de fundo. Em outras palavras, apesar da inexistência de desfecho imediato desses processos, o Supremo sinalizou com cores fortes a uniformização do entendimento atinente às três hipóteses de desoneração: assentou o direito ao crédito não apenas no caso de aquisição de insumos isentos, mas também de não tributados e sujeitos à alíquota zero. (Grifou meu)

Aduz também Sua Excelência, a propósito da evolução do tema nesta Corte, o seguinte:

Conforme fiz ver anteriormente, apenas em 25 de junho de 2007, nos já mencionados Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e nº 370.682/SC, presente julgamento relativo a insumos e matérias-primas não tributados e sujeitos à alíquota zero, o Tribunal reviu a posição adotada e passou a proclamar a ausência do direito.

Consoante revelado nos votos vencedores, a tese firmada alcança, inclusive, os casos de isenção, no tocante aos quais o crédito também se tornou indevido. Portanto, a mudança ocorreu somente cinco anos depois das últimas decisões do Supremo favoráveis aos contribuintes. Pois bem. Não resta dúvida de que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que os princípios da não cumulatividade e da seletividade não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero." (grifei)

Assim, consoante consolidado pelo STF, em julgado que deve ser reproduzido por este Conselho à luz do art. 62, §2º do Regimento Interno, descabido o aproveitamento do crédito de IPI nas aquisições de insumos não tributados.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Conforme reconhecido pela Ilustre Relatora, os produtos vendidos pela empresa 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 nº 02, 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 o RIPI, **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 seria vedado pelo art.26-A do Decreto 70.235/72.

A guisa de conclusão, dou provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para afastar a cobrança de IPI sobre os produtos em discussão, com fundamento no RIPI/2002.