



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

Processo n° 11128.001589/2005-66
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.470 – 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria CIDE
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A (PETROBRAS)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DATA DO FATO GERADOR: 24/09/2002

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. IDENTIDADE FÁTICA. NECESSIDADE

Ausente a necessária identidade fática, não há como concluir que a divergência entre os resultados dos acórdãos recorrido e paradigmas possa ser atribuída à divergência interpretativa, nem, conseqüentemente, como admitir o recurso especial de divergência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DATA DO FATO GERADOR: 24/09/2002

RELEVAÇÃO DE PENALIDADE E DISPENSA DOS JUROS DE MORA POR APLICAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CTN. LIMITES.

O parágrafo único do art. 100 do CTN limita a exclusão de penalidade e juros de mora às hipóteses em que o Contribuinte agiu de acordo com a orientação da Administração Pública, consubstanciada, dentre outras hipóteses, em ato administrativo de caráter normativo.

Assim sendo, restando demonstrado que não havia qualquer ato que orientasse o contribuinte a não recolher o *quantum*, ou que suscitasse dúvida acerca do seu cálculo, mas exclusivamente acerca do preenchimento de aspectos da declaração de importação que não influenciavam nessa apuração, não há como reconhecer a aplicabilidade da excludente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial, apenas em relação à matéria Retroatividade da norma e, no

mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, quanto à Relevação de penalidades, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte em que se pugna pela reforma do Acórdão nº 3101-001.576, integrado pelo Acórdão nº 3402-003.232. Confira-se sua ementa:

DEVIDA A CIDE SOBRE OS GASES LIQUEFEITOS DE PETRÓLEO: BUTANO E PROPANO

Incidência prevista na Lei n 10.336, de 19 de dezembro de 2001, regulamentada pelas INs 107 e 219 de 2001.

INCOMPETÊNCIA DO CARF não é competente para se pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de lei tributária Sumula n. 02.

TAXA DE JUROS SELIC A partir de 1 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 Sumula n.04.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO

Em síntese, suscita-se divergência interpretativa acerca de duas matérias, denominadas: “**1. Retroatividade da norma**”; e **2. Relevação de penalidades**. A primeira, admitida por meio do despacho em Agravo às e-fls. 453 a 460 e a segunda, por meio de despacho em Exame de Admissibilidade às e-fls. 374 a 378.

Ciente do conteúdo dos despachos a Fazenda Nacional apresenta suas contrarrazões, aduzindo, em síntese, em preliminar, a não-caracterização de divergência interpretativa acerca da primeira matéria e, no mérito, o acerto da decisão recorrida em relação às duas matérias.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Antes de adentrar na análise das razões recursais, julgo relevante revisitar o exame de admissibilidade pois, a meu ver, o recurso não preenche os pressupostos para o seu prosseguimento com relação à primeira matéria recursal, no caso, a denominada “**Retroatividade da norma**”, pois os acórdãos apontados como paradigma não se prestam à demonstração da divergência.

Neste ponto, esclareça-se, o recorrente visa a afastar a cobrança da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE) sobre a importação de gás Butano, sob a alegação de que a incidência combatida padeceria de ilegalidade, já que amparada nas Instruções Normativas SRF nº 107/2001 e 219/2002, esta última aplicada, segundo alega, retroativamente.

O acórdão recorrido, por sua vez, assentou o entendimento de que a Lei nº 10.336/2001 instituiu a incidência da CIDE sobre a importação e a comercialização de petróleo, gás natural, álcool etílico e seus respectivos derivados, e que as instruções normativas teriam se limitado a disciplinar aspectos práticos do preenchimento da Declaração de Importação. Confira-se (destaques editados):

A Lei nº 10.336/2001 que instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Cide, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. O art. 3º do referido diploma legal assim dispõe:

(...)

A IN/SRF 107, de 2001, a meu ver, não ampliou a incidência da CIDE e nem modificou as suas alíquotas; apenas dispôs quanto ao modo como os produtos devem ser informados na Declaração de Importação-DI, no tocante à unidade de medida estatística e aos códigos da nomenclatura Comum do Mercosul-NCM que devem ser utilizados, dentre outras normas de procedimento.

Quanto a IN/SRF 219, de 2002, complementando a IN/SRF 107, informa os códigos da NCM e respectivas unidades de medida estatística de outras mercadorias classificadas como gás liquefeito de petróleo a serem indicados na DI.

Como visto, em nenhuma passagem o aresto assume a premissa de que os atos normativos teriam inovado retroativamente e criado uma incidência não prevista em Lei. **Essa é uma alegação veiculada no recurso especial** e que, data vênua, não pode ser demonstrada a partir dos paradigmas, que tratam da aplicação de legislação diversa a fatos igualmente diversos.

Com efeito, o paradigma nº 102-46.116 tratou da possibilidade de se aplicar o ADN Cosit nº 96/99 a pedidos de restituição formulados quando ainda estaria em vigor o ADN Cosit nº 04/99. Confira-se:

Destarte, a análise do presente recurso fica subsumido a três pontos relacionados com o instituto da decadência, quais sejam, estaria o Recorrente amparado pelo disposto no ADN Cosit 04/99? Ou estaria o Recorrente sob os efeitos do AD nº 96/99? Ultrapassados esses dois pontos, e utilizando a sistemática posta no CTN, seriam aplicados ao presente caso os ditames do artigo 168, I?

(...)

Todavia, faz-se necessário a análise do disposto no AD nº 96/99, visto que tal dispositivo normativo veio reduzir consideravelmente o prazo para pleito da restituição, tendo por base o deslocamento do dies a quo do prazo decadencial, estabelecendo que o prazo de cinco anos para que o contribuinte pudesse pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, deve ser contados da data da extinção do crédito tributário, sendo tal entendimento obrigatório, inclusive às restituições de Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de incentivo a adesão a Programa de Desligamento Voluntário — PDV.

Ainda que se entendesse como plausível o deslocamento do início de contagem do prazo decadencial, posto no artigo 168, inciso II, para o inciso I do mesmo artigo, ainda assim, no presente caso não há que ser acatado tal pretensão, senão vejamos.

O ADN Cosit nº 04/99 que estipulou o prazo decadencial em observância ao disposto no artigo 168, II, do CTN foi publicado no Diário Oficial da União em 28 de janeiro de 1999, tendo sua vigência e efeitos surgidos com a circulação do referido diário, portanto, a partir da referida data, o que proporcionou aos diversos contribuintes postos na referida situação o direito de verem sua pretensão reconhecida até o término do prazo decadencial de cinco anos, estipulado tanto no artigo 168, quanto no próprio Ato Declaratório.

*Todavia, o AD nº 96/99 somente veio ter vida no ordenamento jurídico pátrio a partir de sua edição e publicação no DOU, isto na data 30 de novembro de 1999, **o que impede de alcançar direitos adquiridos já consumados**, como no presente feito.*

(...)

*Ora, a situação em análise encontra-se perfeitamente delineada nos ensinamentos acima transcritos, **vez que o Recorrente exerceu seu direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, reconhecido pelo ADN Cosit nº 04/99, perfeitamente em consonância com o ordenamento jurídico pátrio**, o que impede a conclusão quanto a possibilidade de retroação da norma nova como forma de regular fato pretérito.*

De outra banda, o paradigma de nº 9101-002.199, analisando a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, considerou a penalidade descabida em razão de que, à época dos fatos ali debatidos, a obrigação que se alega descumprida ainda não estava em vigor. Confira-se os seguintes excertos:

A questão aqui diz respeito à incidência ou não da legislação que institui a multa em discussão e da aplicação em si da norma que rege as obrigações acessórias, mas não restaria afetada pelo § 1º do art. 144. Não se está a discutir se a norma procedimental pode retroagir para atingir períodos anteriores à sua instituição, no que diz respeito às informações em si. Isto está mais que assentado, considerando as decisões dos tribunais superiores em relação à CPMF e à LC 105/2001. A questão é se as normas aplicáveis ao caso permitiriam a exigência do procedimento relativamente ao exercício de 2001, exercício em que foram publicadas (este aspecto será verificado com mais profundidade mais adiante).

(...)

*Compulsando as razões de decidir do Ac. nº 203-09.828, que também são sucintas, não há referência ao §1º do art. 113 do CTN, no que diz respeito à possibilidade de retroação de norma. A razão é simples. Este dispositivo trata de retroação de norma material, que impõe ou atribui obrigações ao contribuinte, mas não trata de retroação de multas tributárias, que é o caso dos presentes autos. **E as normas que instituíram a obrigação discutida in casu trazem especificidades em relação a sua aplicação no ano-calendário de 2001, o que impacta, também a aplicação da multa.***

(...)

Na verdade, o problema está em que a obrigação acessória, na forma como foi exigida pela autoridade administrativa, para o ano-calendário 2001, não era passível de ser exigida. Essa exigência era possível tão somente pela sistemática anterior ou, como diz a norma, por opção do contribuinte já previamente comunicada.

Como foi visto anteriormente, as alterações no artigo 11 da Lei nº 8.218/91, e a modalidade de declaração instituída pela IN/SRF nº 86/2001, criaram uma nova obrigação acessória, mesmo que por meio de legislação tributária no conceito do artigo 96 do CTN.

Não é possível, portanto, comparar o raciocínio desenvolvido pelos paradigmas com o que foi aqui traçado, pois a premissa que orientou o aresto recorrido, repita-se, formada a partir de um contexto fático-normativo diverso, é a de que não houve aplicação retroativa.

Dito de forma diversa: não é possível extrair dos arestos apontados como paradigmas qualquer raciocínio acerca da vigência da Lei nº 10.336/2001, aqui debatida, pois o debate ali travado sequer tangenciou essa discussão.

Sem que se possa empreender essa comparação, acolher o recurso especial de divergência do contribuinte representaria, por via indireta, facultar a apresentação do já extinto recurso especial “do Procurador”, por suposta contrariedade à Lei. Repise-se, a suposta incompletude da Lei e sua complementação retroativa por atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil fazem parte das alegações recursais, **mas não foram referendadas pelo acórdão recorrido**.

Cumprir registrar que o despacho em Agravo sugere que esta primeira matéria não teria sido alvo do necessário prequestionamento pelo acórdão recorrido.

Entretanto, com a devida licença, penso que, quando o voto condutor assumiu a premissa de que a exação estaria referendada pela Lei nº 10.336/2001 (independentemente da edição dos atos administrativos de caráter normativo), acabou afastando as duas alegações: de ilegalidade e de irretroatividade.

Com relação à segunda matéria, denominada “**Relevação de penalidades**”, supostamente baseada na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN, entendo, por outro lado, bem caracterizados os pressupostos de admissibilidade do recurso especial de divergência, vez que o paradigma trata de litígio idêntico e ocorreu o necessário prequestionamento da matéria. Confira-se o voto condutor do acórdão de 1ª instância, do qual foram retirados os fundamentos para a manutenção da penalidade (destaques editados):

Relativamente à penalidade aplicada, poder-se-ia aventar a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, na hipótese de observância, por parte do contribuinte, das normas complementares relacionadas no capta do citado artigo.

(...)

*Entretanto, ainda que plausível a argumentação, como regra geral de direito tributário, a tese não prospera no caso concreto. É que o parágrafo único do art. 100 do CTN dispensa multas e juros enquanto o contribuinte se **conduza com observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, no caso, a IN SRF nº 107/2001. Assim, em consonância com a tese aventada**, após a publicação da IN SRF nº 219/2002, foram eliminadas quaisquer dívidas que pudessem ser alegadas quanto à abrangência da expressão “gás liquefeito de petróleo” contida na lei, podendo, a partir de então, o sujeito passivo ter se valido da regra legal em comento, para recolher espontaneamente, sem multas ou juros, a contribuição relativa aos fatos geradores anteriormente ocorridos*

Entretanto, no mérito, não se vislumbra como acolher as razões recursais.

Encontra-se pacificado na jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e do CARF que o Propano e o Butano são espécies do gênero “Gás Liquefeito de Petróleo” e que essa definição não decorre das instruções normativas nº 107/2001 e 219/2002, mas da estrutura do Sistema Harmonizado, sabidamente muito anterior a esses atos e à própria Lei nº 10.336/2001, responsável pela instituição da exigência litigiosa. A título de exemplo, confira-se:

Acórdão nº 3302-005.226¹:

INCIDÊNCIA CIDE-COMBUSTÍVEL. GASES LIQUEFEITOS DE PETRÓLEO. BUTANO E PROPANO.

A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, prevê a incidência da CIDE-combustível sobre o gás liquefeito de petróleo, gênero do qual o propano e o butano são espécies.

Acórdão nº 303-32.076²:

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE — As hipóteses de incidência da CIDE foram estabelecidas pela Lei nº. 10.366/01, não podendo ser removidas nem criadas através de ato administrativo. A contribuição em causa incide sobre as importações de propano bruto liquefeito e butano liquefeito ex vi do art. 5º, VI da citada lei.

Igualmente relevante é citar o seguinte excerto do voto-condutor:

“Indiscutível, portanto, a imputação da mencionada contribuição sobre todas as formas de gás liquefeito de petróleo, independentemente de sua estrutura química. Esta é aspecto primordial para a classificação do produto, mas irrelevante para a incidência tributária.

Tanto assim é que a lei, nos diversos incisos do art. 5º, onde são definidas as mercadorias que se submetem à exação, jamais cuidou das respectivas classificações fiscais. Os butanos liquefeitos, como integrantes da categoria “gases liquefeitos de petróleo, devem ser tributados por força da Lei 10336, e não do ato normativo infralegal.

Acórdão nº 301-31.695³

CIDE SOBRE IMPORTAÇÃO. IN SRF nº 107, de 2001. IN SRF nº 219, de 2002. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA À LEI 10.336 QUE INSTITUIU A CIDE. A INSRF 107/2001 não inovou nem criou qualquer hipótese de incidência, bem como a INSRF 219/2002 apenas se referiu sobre as disposições do inciso VI do artigo 2 da INSRF 107/2001, somente indicando os códigos NCM referentes aos produtos especificados pertencentes ao gênero sobre os quais já estava prevista a incidência da contribuição na Lei 10.336/2001 no seu artigo 2, inciso VI.

Aliás, o próprio paradigma que demonstraria a divergência quanto à aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN assentou essa mesma interpretação.

¹ Conselheira Sara Maria Linhares de Araújo Paes de Souza. Julgado por maioria em 26/02/2018.

² Conselheiro Sérgio de Castro Neves. Julgado por unanimidade em 15/06/2005

³ Conselheira Atalina Rodrigues Alves. Julgado por maioria em 15/03/2005

Assumindo essa premissa, não se vislumbra como enquadrar os fatos aqui debatidos no referido dispositivo legal, cuja redação relembro, no intuito de dar maior clareza à linha de raciocínio (destaques acrescidos):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ora, se estamos assumindo a premissa (que aliás não pode ser revista no presente litígio, já que a matéria não teve seguimento) de que, nos termos do art. 3º, V da Lei nº 10.336/2001 a CIDE sempre incidiu sobre a importação e a comercialização de butano e propano, espécies do gênero Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), não se poderia assumir que o contribuinte agira em observância à Instrução Normativa nº 107, de 2001, pois o ato limitou-se a tratar de aspectos procedimentais relativos à cobrança da contribuição sobre gases liquefeitos e à forma pela qual deveriam ser declarados. Confira-se:

Art. 2º Para os efeitos do preenchimento da Declaração de Importação (DI), que será registrada no SISCOMEX, a Cide - Combustíveis devida pelas pessoas jurídicas que procedam à importação dos produtos relacionados no art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001, será apurada com base nas seguintes alíquotas específicas:

I - gasolinas, valor de R\$ 501,10, devido por metro cúbico (m³) importado;

II - diesel, valor de R\$ 157,80, devido por m³ importado;

III - querosene de aviação, valor de R\$ 21,40, devido por m³ importado;

IV - outros querosenes, valor de R\$ 25,90, devido por m³ importado;

V - óleos combustíveis (fuel oil), valor de R\$ 11,40 multiplicado pela densidade do produto, expressa em toneladas por metro cúbico (t/m³), devido por m³ importado;

VI - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta, valor de R\$ 0,1046, devido por kg líquido importado;

VII - álcool etílico combustível, valor de R\$ 0,02254, devido por litro (l) importado.

É certo que a forma com que o § 2º do referido art. 2º da Instrução Normativa nº 107, de 2001 foi redigida poderia até suscitar dúvida quanto ao preenchimento das Declarações de Importação, pois orienta o contribuinte, **para fins estatísticos**, a classificar o produto na posição 2711.19.10, confira-se:

§ 2º Para fins de apresentação da DI relativa aos produtos referidos no caput deverão ser utilizados os seguintes códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e respectivas unidades de medida estatística:

NCM	PRODUTO	Unidade de Medida Estatística
2710.11.51	Gasolina de aviação	m3
2710.11.59	Gasolinas	m3
2710.19.11	Querosene de aviação	m3
2710.19.19	Querosenes	m3
2710.19.22	Óleos combustíveis, do tipo "fuel-oil"	m3
2711.19.10	Gás liquefeito de petróleo	kg líquido

Como é possível perceber, o disciplinamento da cobrança da contribuição litigiosa ficou a cargo do caput do art. 2º, enquanto o § 2º desse mesmo artigo orientou o contribuinte no preenchimento da declaração, no que se refere ao código NCM e respectiva unidade de medida estatística a ser adotada.

Verifica-se que dito § 2º, deixou de distinguir o gás butano e sua respectiva unidade de medida estatística, fato posteriormente corrigido pela IN 107. No entanto, cumpre registrar que, em nenhuma passagem, referido § 2º restringe a incidência da contribuição ao gás de cozinha. Aliás, tal dispositivo sequer trata do cálculo do *quantum* da contribuição.

No entanto, resta a meu ver evidente que tal imperfeição da norma procedimental suscitaria, no máximo, dúvida quanto ao preenchimento da NCM e, especialmente, da unidade de medida estatística, jamais quanto ao alcance da hipótese de incidência prevista na Lei 10.336/2001.

Melhor dizendo, os únicos erros aos quais o contribuinte poderia alegar ter sido induzido seria o preenchimento do código da NCM, caso interpretasse que todos os gases liquefeitos de petróleo teriam que seguir o código 2711.19.10, próprio do gás de cozinha, ou, em contraposição, eventual erro na indicação da unidade de medida estatística a ser adotada para o butano, por falta de orientação expressa na norma procedimental.

Ocorre que, no presente litígio, não discute a imposição de multa de 1% por erro no preenchimento da declaração, disciplinada no art. 84 da MPV nº 2.158-35/2001, mas multa por falta de recolhimento.

Assim sendo, por mais plausível que fosse a alegação de que o § 2º da IN 107/2001, em sua versão original, suscitaria dúvidas, tais dúvidas a meu ver, restringem-se ao preenchimento da DI, não afetando o alcance da contribuição. Assim sendo, não há que se falar em aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Ante o exposto, deixo de tomar conhecimento do especial de divergência no que se refere à matéria denominada “**Retroatividade da norma**” e nego provimento ao recurso relativamente à matéria “**Relevação de penalidades**”.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas