



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

Processo n° 13864.720020/2012-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.855 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2017
Matéria Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Recorrente BETUNEL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de normas, aí incluídas aquelas veiculadas por decreto, havendo expressa vedação legal inserta no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 11.941/09.

IMUNIDADE OBJETIVA. IPI. DERIVADOS DE PETRÓLEO. RIPI.

Nos termos do art. 18, IV e § 3º do Decreto nº 4.544/02, que regulamenta o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, são imunes do imposto os derivados de petróleo, assim entendidos os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos, não englobando o asfalto diluído e o cimento asfáltico, obtidos em etapas subseqüentes da cadeia produtiva, a partir da mistura de diversos componentes e substâncias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o relator, quanto à existência de imunidade, no caso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Robson José Bayerl.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Mara Cristina Sifuentes, Robson Jose Bayerl, André Henrique Lemos.

Relatório

1. Trata-se **auto de infração**, situado às *fls.* 324 a 341, que formaliza a cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em decorrência de saída de produtos do estabelecimento da contribuinte com emissão de nota fiscal sem lançamento do imposto por entender que seus produtos gozam da imunidade tributária prevista no § 3º do artigo 155 da CF, de 1988, formulado em 09/10/2008, no valor histórico de R\$ 5.474.935,58.

2. A contribuinte, cientificada pessoalmente em 03/04/2012, conforme termo situado à *fl.* 349, apresentou, em 03/05/2012, **impugnação**, situada às *fls.* 100-110, argumentando, em síntese, que: **(i)** a imunidade das mercadorias discutidas no presente processo não são objeto de ação judicial; **(ii)** os derivados do petróleo estão imunes de IPI, nos termos do §3º do art. 155 da Constituição de 1988 com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/1993; **(iii)** a imunidade é regulamentada pelo art. 18 do Regulamento do IPI, o Decreto nº 4.544/2002; **(iv)** a Resolução ANP nº 02/2005 dispõe que os asfaltos são derivados do petróleo; **(v)** os cimentos asfálticos de petróleo e os asfaltos diluídos objetos da autuação correspondem a produtos *in natura* obtidos no processo de refinação, nos termos da Solução de Consulta SRRF da 7ª Região Fiscal nº 374/2003, que afasta do âmbito da imunidade apenas as emulsões asfálticas, questão essa tratada em ação judicial movida pela empresa contra a União Federal; **(vi)** as mercadorias revendidas pela contribuinte autuada são produzidas e vendidas diretamente pela Petrobrás sem incidência do IPI e revendidas sem qualquer valor agregado no produto, pois o estabelecimento da recorrente é apenas administrativo, e não industrial; **(vii)** o Decreto nº 6.006/2006 não pode limitar o âmbito da imunidade tributária; e **(viii)** a possibilidade de manter créditos de IPI referentes às aquisições de matérias primas isentas, não tributadas ou tributadas com alíquota zero, conforme entendimento do STF exarado no RE 357.277/RS.

3. Em sessão de 09/09/2013, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 14-44.592**, situado às *fls.* 471 a 486, e proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), sob a relatoria e presidência da Auditora-Fiscal Marcela Cheffer Bianchini, que decidiu, por votação unânime, julgar improcedente a manifestação de inconformidade intentada, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2008, 2009

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

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 1988 e alterações, registrou, em todo o período abrangido pela autuação, interpretação restritiva para a expressão “derivados de petróleo”. Em decorrência disso, as posições tarifárias 2713.20.00 e 2715.00.00, vinculadas ao capítulo destinado aos derivados de petróleo e onde se encontram os produtos cimento asfáltico, asfalto diluído e emulsões asfálticas acusaram alíquotas de 4% e 5% para fins de incidência do IPI, o que confirma a legitimidade do imposto lançado no auto de infração.

CRÉDITO DO IPI. AQUISIÇÕES SEM DESTAQUE DO IPI.

O direito ao aproveitamento do crédito de IPI condiciona-se, a que seja efetivamente onerada pelo imposto a aquisição do insumo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

PERÍCIA TÉCNICA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se os pedidos de perícia, por prescindíveis, quando a matéria técnica passível de análise em tal procedimento, não interferir nas questões de direito que determinaram a convicção do julgador, bem como na formação de seu juízo valorativo acerca do litígio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

As normas e determinações previstas na legislação tributária presumem-se revestidas do caráter de constitucionalidade e legalidade, contando com validade e eficácia, não cabendo à esfera administrativa questioná-las ou negar-lhes aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. A contribuinte interpôs, em 05/11/2013, **recurso voluntário**, situado às fls. 742 a 761, no qual reiterou as razões defendidas em sua impugnação quanto à imunidade e manutenção dos créditos em aquisições sem destaque do IPI.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

5. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

6. Necessário, **(i)** em primeiro lugar, e antes de se adentrar no mérito da *vexata quaestio*, verificar-se a existência ou não de concomitância entre o presente processo administrativo e o Processo nº 2006.34.00.019250-4 (Processo nº 0019016-47.2006.4.01.3400), que tramita no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, com decisão todavia não transitada em julgado:

Data	Cod	Descrição	Complemento
16/06/2017 13:45:00	210501	PAUTA DE JULGAMENTO PUBLICADA NO e-DJF1	DE 16.06.2017 PAGES. 1078 A 1141
12/06/2017 17:10:52	190100	INCLUIDO NA PAUTA DE JULGAMENTO DO DIA	27/06/2017
09/05/2017 14:01:00	70620	CERTIDÃO DE INTEIRO TEOR EXPEDIDA PELA COORDENADORIA	
05/05/2017 12:11:00	240200	PROCESSO REQUISITADO	P/CERTIDÃO

7. Verifica-se, a partir da análise das peças constantes dos presentes autos, assentindo-se com a análise realizada tanto pela autoridade fiscal como pela decisão recorrida, que o processo judicial em referência trata especificamente de “emulsões asfálticas”, enquanto que o presente processo administrativo discute o **asfalto diluído** (código NCM nº 2715.00.00) e o **cimento asfáltico** (código NCM nº 2713.20.00), não se reconhecendo, portanto, a concomitância entre os processos.

8. Em **(ii)** segundo lugar, necessário se analisar a alegação da recorrente de não ser contribuinte de IPI, por se tratar de estabelecimento administrativo que não realiza qualquer industrialização, uma vez que as mercadorias por ela revendidas, sem qualquer valor agregado, são adquiridas de refinaria da Petrobrás – Petróleo Brasileiro, que as produz.

9. Depreende-se, da leitura do relatório fiscal e dos documentos constitutivos da empresa, que a contribuinte tem, como atividade econômica, a “produção, armazenamento, distribuição e comercialização de asfaltos, emulsões asfálticas de código de classificação fiscal da TIPI 2713.20.00 e 2715.00.00” (g.n.). Acresce-se a este fato que, da análise da DIPJ do ano-base 2008, o código informado pela autuada para o estabelecimento é “01 – industrial/transformação”. O código nacional de atividade econômica (CNAE) informado no sistema CNPJ, por sua vez, é 2099-1-99, referente a “Fabricação de outros produtos químicos não especificados anteriormente” (g.n.), havendo, ainda, um CNAE-Secundário, código nº 4684-2-99, referente a “Comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos não especificados anteriormente”, sendo o tipo de unidade 00-unidade produtiva. Por fim, no curso do procedimento de fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração em análise, em 26/07/2011 a contribuinte apresentou à autoridade fiscal uma relação descritiva com os principais produtos **industrializados** que produz, na qual consta nome, classificação fiscal e alíquota respectiva, entre os quais se encontram o asfalto diluído, a emulsão asfáltica e o cimento asfáltico. Tampouco deve prosperar o argumento da contribuinte no sentido de que a coincidência dos CFOPs na entrada e na saída comprovariam não ter havido industrialização, pois não se preocupou em realizar a comparação dos códigos nas notas de entrada e de saída, tendo apresentado, tão somente, o código das saídas.

10. Há de se esclarecer, não obstante os argumentos acima, que tais produtos são matérias-primas e, logo, por decorrência do art. 519 do RIPI/2002, devem ser considerados como bens de produção. O art. 9º do diploma em referência, por sua vez, vaticina que a saída de bens de produção equipara, nos termos do art. 9º do RIPI/2002, o estabelecimento a industrial. Assim, por todos os ângulos que se observe a questão, flagrantemente im procedente o argumento da contribuinte no sentido de que se trataria de estabelecimento meramente administrativo e, logo, não sujeito ao recolhimento do IPI.

11. Necessário se perscrutar se o asfalto diluído (CM-30) e o cimento asfáltico de petróleo (CAP 30/45 e 50/70), são ou não derivados de petróleo à luz da legislação tributária federal, e, portanto, imunes ao IPI.

12. Inexiste dúvida quanto à classificação adotada para os produtos em referência: tanto contribuinte como autoridade fiscal são uniconcordes ao entender que a matéria se volta à análise dos seguintes produtos: **(a)** asfalto diluído, sob o código NCM nº 2715.00.00, sujeito, segundo a TIPI, a uma alíquota de IPI de 5%; e **(b)** cimento asfáltico, sob o código NCM nº 2713.20.00, sujeito, segundo a TIPI, a uma alíquota de IPI de 4%.

13. Alega a contribuinte em suas razões recursais estar o aplicador diante de regra de imunidade, nos termos do §3º do art. 155 da Constituição de 1988 com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/1993, cujo preceptivo normativo estabelece a impossibilidade de cobrança do IPI sobre derivados do petróleo nos seguintes termos:

Constituição de 1988 – Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II [ICMS] do caput deste artigo e o art. 153, I e II [tributos aduaneiros], nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País – (seleção, grifos e colchetes nossos).*

14. Assim, está-se diante de imunidade do tipo objetiva: salvo no caso de ICMS ou de tributos aduaneiros, escapa da competência do Estado a cobrança de quaisquer outros impostos sobre aqueles produtos derivados do petróleo.

15. A autoridade fiscal, no entanto, autuou a contribuinte com base na existência de uma alíquota indicada na TIPI, decisão mantida pelo acórdão de primeira instância administrativa sob o fundamento de que "(...) a indicação de uma alíquota aplicável é justamente demonstração absoluta de que o legislador entendeu o produto como tributável". O julgador a quo prossegue seu esclarecimento no seguinte sentido:

"Não haveria qualquer sentido em se determinar uma alíquota aplicável em se tratando de produto que é objetivamente imune. Aliás, aos imunes, a tabela a nota a sigla 'NT' (não-tributável) (...) Dito isso, conclui-se que o Executivo Federal houve por bem interpretar a norma constitucional de forma restritiva" – (seleção nossa).

16. Antes de se rechaçar a afirmação acima, em (iii) terceiro lugar, necessário perquirir a competência deste Conselho para a análise da matéria, de índole supostamente constitucional, máxime diante do quanto predicado tanto pela Súmula CARF nº 02 como pelo *caput* do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. A decisão recorrida toma de empréstimo, como lastro positivo de sua disposição, o Decreto nº 6.006/2006, que, por sua vez, representa o entendimento do Poder Executivo acerca dos limites à imunidade estabelecida pelo texto constitucional, o que, em um primeiro momento, ceifa a jurisdição deste colegiado. No sentido do enfrentamento entre texto executivo e texto constitucional, entendeu o julgador de primeiro piso nos seguintes termos:

"A questão posta então seria: o que devemos tomar por prevalente, a tese do cabimento incondicional da ótica da literalidade, defendida pela contribuinte, ou o posicionamento do Executivo para quem impõe-se a visão restritiva do texto constitucional? Porém tal debate é estéril na esfera administrativa, na qual o julgador subsume-se à vinculação que lhe é imposta pelo princípio da presunção de legitimidade dos textos normativos em vigor, ou seja, decide-se administrativamente partindo-se do pressuposto de que todos os comandos normativos em vigência foram recepcionados pelo ordenamento jurídico pátrio" – (seleção e grifos nossos).

17. Tal entendimento, no entanto, não é correto, pois o conflito aparente de normas objeto da apreciação deste colegiado não deve ser entre o Decreto nº 6.006/2006 e Constituição, mas entre o Decreto nº 6.006/2006 e Decreto nº 4.544/2002, ou, em outras palavras, entre a Tabela e o Regulamento do IPI, que explicita a seguinte determinação:

Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) - Art. 18. *São imunes da incidência do imposto: (...) IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição, art. 155, § 3º).*

18. Confirmada a competência deste Conselho para a análise da matéria, dois passam a ser os desdobramentos sucessivos a serem enfrentados: (iv) se deve ser aplicada,

à espécie, a regra veiculada pelo RIPI ou pela TIPI; e (v) se os produtos objeto da presente autuação são ou não derivados do petróleo.

19. Quanto ao item (iv), a antinomia entre normas de idêntica hierarquia em regra é resolvida por meio do critério cronológico, segundo o qual "*lex posteriori derogat lex anteriori*", ou por meio de especialidade, uma vez que "*lex specialis derogat generali*". No entanto, ao menos no direito brasileiro, a aplicação do direito deve ser feita de acordo com regras de competência em razão da matéria, o que não é novo ao âmbito da aplicação: tal raciocínio possibilitou ao Supremo Tribunal Federal descortinar a existência, e.g., de leis complementares "materialmente ordinárias", como se teve notícia, em 2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 377.457-3/PR ("Cofins incidente sobre sociedades civil de profissões regulamentadas"). Assim, os regulamentos, tais como o Regulamento Aduaneiro (R.A.), o Regulamento do Imposto de Renda (RIR), o Regulamento do IPI (RIPI), o Regulamento do IOF (RIOF), o Regulamento do ITR (RITR), o Regulamento da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, o Regulamento do Processo Administrativo Federal (PAF) ou o Regulamento da CPMF têm, como **fundamento de validade** não o fundamento geral dos decretos executivos presidenciais, mas, na condição de reunião de **leis** federais (aprovadas pelo Congresso Nacional), o art. 13 da Lei Complementar nº 95/1998:

Lei Complementar nº 95/1998 – 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.*

20. Assim, a redação de um decreto deve **preservar** o conteúdo normativo original dos dispositivos consolidados, tornando-os unicamente orgânicos e sistematizados. Não é diverso o objetivo do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI) que, por seu turno, deve se valer das especificações da TIPI: especificações, esclareça-se, que não podem evidentemente se chocar com aquelas do regulamento, que consolida posição majoritária, em detrimento da TIPI, que veicula disposição executiva, regulamentar ou administrativa. Neste sentido, a tarefa dos Regulamentos encontra fundamento na própria ordem constitucional, cujo art. 59, que se volta a tratar do processo legislativo, determina, em seu parágrafo único, que a lei complementar deverá dispor sobre a consolidação das leis, tarefa que, como se viu, coube à Lei Complementar nº 95/1998. Logo, aquilo que inicialmente mereceria tratamento indistinto na forma de "decretos", *nomen iuris* generalizante, revela natureza jurídica diversa, pois, em que pese o idêntico rótulo, como se sabe desde a publicação da clássica obra de 1975 de autoria de José Souto Maior Borges¹, devem tais instrumentos ser separados *ratione materiae*. O regulamento, portanto, ao expressar força de lei, sob os auspícios da disciplina integrativa veiculada pela norma complementar de fundamento constitucional, afasta a TIPI naquilo em que for contrária às suas disposições, prevalecendo, portanto, a previsão do art. 18 do Decreto nº 4.544/2002, tornando forçoso, portanto, a este colegiado reconhecer a regra de aplicação da imunidade dos derivados de petróleo.

¹ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária, São Paulo: Editora RT, 1975.

21. Cabe, por fim, responder à indagação sobre (v) serem ou não os produtos em análise derivados do petróleo. Nesta direção, a contribuinte argumenta que a Resolução ANP nº 02/2005 dispõe que os asfaltos são derivados do petróleo e realiza explanação no sentido de que os cimentos asfálticos de petróleo e os asfaltos diluídos objetos da autuação correspondem a produtos *in natura* obtidos no processo de refinação, nos termos da Solução de Consulta SRRF da 7ª Região Fiscal nº 374/2003, que afasta do âmbito da imunidade, na verdade, apenas as “emulsões asfálticas”, questão essa tratada em ação judicial movida pela empresa contra a União Federal e que, conforme análise supra, não faz parte do presente processo administrativo.

22. Entendemos, no entanto, que a argumentação da contribuinte, em que pese se reconhecer a robustez de tais argumentos, é falha ao não enfrentar a questão a partir das NESH, sobremaneira ao se ter em conta que a classificação fiscal se trata de matéria incontroversa entre os ora jurisdicionados. Assim, para se alcançar a classificação correta, é necessário se recorrer a um quadro de referências normativas bastante específico, a começar pelas regras gerais de interpretação (RGI) estabelecidas no anexo da Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias firmada em 1983, à qual o Brasil veio a aderir três anos depois, e que dão base à Tarifa Externa Comum (TEC) e internalizadas ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 71/1988 e promulgada por meio do Decreto nº 97.409/1988. Para tal análise, deverá o aplicador considerar, ainda, as notas explicativas do sistema harmonizado (NESH) que servem de orientação interpretativa até o nível das subposições, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992, bem como as regras gerais complementares (RGC) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) que, por seu turno, é fonte para a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) aplicáveis aos itens e subitens.

23. A análise foi realizada de maneira competente pelo julgador *a quo* e, por este motivo, reproduzimos abaixo o seu raciocínio:

“O capítulo 27 da Tabela de Incidência do IPI foi dedicado aos combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação, matérias betuminosas e ceras minerais.

Vejamos a exposição presente nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), a respeito da subposição 2713.20:

O betume de petróleo (também designado "asfalto", "breu" ou "pez de petróleo") é habitualmente obtido como resíduo da destilação do petróleo bruto. É um produto de cor castanha ou negra, mole ou quebradiço, empregado para revestimento de estradas, para impermeabilização, etc. O betume de petróleo ligeiramente modificado por insuflação de ar, e semelhante ao betume não insuflado, permanece classificado nesta posição.”

E para 2715.00

“As misturas betuminosas, compreendidas nesta posição, são, entre outras, as seguintes:

1) Os cut-backs, que são misturas geralmente constituídas, pelo menos, por 60% de betumes com um solvente e que se empregam para revestimento de estradas.

2) *As emulsões ou suspensões estáveis em água, de asfalto, de betumes, de breu ou de alcatrões, dos tipos utilizados principalmente para revestimento de estradas.*

3) *Os mástiques de asfaltos e outros mástiques betuminosos, bem como as misturas betuminosas semelhantes obtidas por incorporação de matérias minerais, tais como a areia ou o amianto. Estes produtos empregam-se, conforme os casos, para calafetagem, como produtos para moldação, etc.” – (seleção nossa).*

24. O julgador de primeira instância administrativa, a partir da transcrição das notas acima, concluiu, de maneira peremptória e de forma a não demonstrar qualquer hesitação, nos seguintes termos:

“É indubitável que o capítulo em comento é aquele que abarca strictu sensu os chamados derivados de petróleo. Dúvidas não há de que os produtos classificados nas posições 27.13 e 27.15 são derivados de petróleo, porém, cumpre analisar se ambos os produtos são derivados de petróleo abrangidos pela imunidade e para tanto, busca-se a exegese dada pelo Executivo Federal ao comando constitucional que conferiu imunidade aos derivados de petróleo” – (seleção e grifos nossos).

25. Tanto o julgador como este Relator não têm dúvidas acerca de os produtos sob análise se tratarem de derivados do petróleo. Nossa discordância, no entanto, inicia-se com a suposição, em tudo equivocada, de que o Poder Executivo poderia conferir interpretação restritiva ao texto constitucional da imunidade objetiva conferida, de maneira irrestrita, a qualquer “derivado do petróleo”, ou, ainda, ao texto consolidado pelo Regulamento do IPI, de estatura legal. Supor tal possibilidade configuraria autorizar a União Federal a extrapolar o espaço de sua competência, tanto sob a perspectiva legal como constitucional.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto, restando, portanto, prejudicados os demais argumentos.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Com as vênias habituais, divirjo do i. Relator no que tange à pretensa antinomia entre o art. 18 do Decreto nº 4.544/02 (RIPI/02), ao dispor que são imunes do IPI os derivados de petróleo, e o Decreto nº 6.006/06 (TIPI/06), ao estabelecer alíquotas positivas para os produtos objeto da autuação, asfalto diluído e cimento asfáltico.

Antes, porém, registro não ser possível, neste sodalício, discutir a constitucionalidade de normas legais vigentes, aí incluídas aquelas veiculadas em decreto, por força do art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235/72: “**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. (...)**” (destacado)

Então, o exame cingir-se-á à prefalada contradição entre ambos os instrumentos.

Nesse passo, simultaneamente à remissão de imunidade, o art. 18 do Decreto nº 4.544/02, em seu parágrafo terceiro, definiu o alcance da expressão “derivados de petróleo”, circunscrevendo-os “*aos produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos*”, como bem apontado pela decisão recorrida.

No caso vertente, os produtos altercados são o asfalto diluído e o cimento asfáltico, que, pela sua natureza, não são obtidos do refino/refinação de petróleo, mas da composição de várias substâncias, de tal maneira que, segundo o mesmo Decreto nº 4.544/02, não estariam albergados pela imunidade do imposto e, por conseqüência, a partir da verificação da existência de processo industrial, poderiam sofrer a incidência do tributo, com estabelecimento de alíquotas positivas, implicando reconhecer que não haveria qualquer contradição ou antinomia entre os decretos em tela.

Se aludida delimitação (conceito) desbordou do papel constitucional destinado à espécie legislativa – decreto – é questão que refoge à competência ordinária decisória das turmas componentes do CARF, em função do já mencionado art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235/72 e Súmula CARF nº 2.

Tocante ao mérito, valho-me da prerrogativa prevista no art. 57, § 3º do RICARF/15, introduzida pelo Portaria nº 329/2017, e reproduzo a decisão de primeiro grau administrativo acerca da matéria:

“As razões de discordância da contribuinte se respaldam na consideração de que seus produtos, por serem derivados de petróleo, se encontram contemplados pela imunidade e que, sendo inquestionável a classificação fiscal adotada, o que restaria incorreto seria o decreto instituidor da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), ao adotar as alíquotas acima indicadas para derivados de petróleo que, segundo texto constitucional, estariam imunes.”

A empresa traz, para respaldar seu entendimento a RESOLUÇÃO ANP N° 2, o Livro INFORMAÇÕES BÁSICAS SOBRE MATERIAIS ASFÁLTICOS, doutrina e jurisprudência judicial.

Em que pesem o entendimento exposto nos atos acima citados, o fato é que não cabe aos órgãos da Administração Tributária, nem a esta autoridade julgadora, negar eficácia a normas editadas ou sancionadas pelo Presidente da República, sob pena de subversão dos princípios da hierarquia e da vinculação, tão caros ao funcionamento da Administração Pública.

É que o assunto em discussão já passou pelo filtro interpretativo da regulamentação legal e a solução já foi positivada, no artigo 18, §3º, do Regulamento do IPI - RIPI - Decreto 4.544/2002 (idêntico dispositivo do anterior Decreto 2.637/1998), que regula o que se deve entender por derivados de petróleo, para fins da imunidade em apreço.

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

(...)

IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição, art. 155, § 3º).

(...)

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos **decorrentes da transformação do petróleo, por meio de** conjunto de processos genericamente denominado **refino ou refinação**, classificados quimicamente como **hidrocarbonetos**.”

*Desta forma, para fins da imunidade objetiva consignada no artigo 155 da Constituição Federal –CF, só se consideram derivados de petróleo aquelas substâncias que decorrem do **refino**, vale dizer, que decorrem da operação física ou química diretamente realizada sobre o petróleo para a **sua decomposição**, ficando afastadas da imunidade as substâncias obtidas em fases subseqüentes, como a que se cuida nos presentes autos, como a reunião ou **mistura** de várias substâncias. Em outras palavras, a idéia de ‘derivado’ está subordinada a uma relação de imediata com o petróleo e tem definição legal para fins de tributação do IPI.*

Tanto é assim, que a Tabela de Incidência do IPI (Decreto 4.542/2002) aponta, para os códigos dos produtos produzidos (2715.00.00 e 2713.20.00), as alíquotas de 5% e 4% respectivamente. A indicação de uma alíquota aplicável é justamente demonstração absoluta de que o legislador entendeu o produto como tributável. Não haveria qualquer sentido em se determinar uma alíquota aplicável em se tratando de produto que é objetivamente imune. Aliás, aos imunes, a tabela anota a sigla ‘NT’ (não-tributável).

Explica-se: O capítulo 27 da Tabela de Incidência do IPI foi dedicado aos combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação, matérias betuminosas e ceras minerais.

Vejamos a exposição presente nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), a respeito da subposição 2713.20:

‘O betume de petróleo (também designado ‘asfalto’, ‘breu’ ou ‘pez de petróleo’) é habitualmente obtido como resíduo da destilação do petróleo bruto. É um produto de cor castanha ou negra, mole ou quebradiço, empregado para revestimento de estradas, para impermeabilização, etc. O betume de petróleo ligeiramente modificado por insuflação de ar, e semelhante ao betume não insuflado, permanece classificado nesta posição.’

E para 2715.00

‘As misturas betuminosas, compreendidas nesta posição, são, entre outras, as seguintes:

- 1) Os cut-backs, que são misturas geralmente constituídas, pelo menos, por 60% de betumes com um solvente e que se empregam para revestimento de estradas.
- 2) As emulsões ou suspensões estáveis em água, de asfalto, de betumes, de breu ou de alcatrões, dos tipos utilizados principalmente para revestimento de estradas.
- 3) Os mástiques de asfaltos e outros mástiques betuminosos, bem como as misturas betuminosas semelhantes obtidas por incorporação de matérias minerais, tais como a areia ou o amianto. Estes produtos empregam-se, conforme os casos, para calafetagem, como produtos para moldação, etc.’

É indubitável que o capítulo em comento é aquele que abarca strictu sensu os chamados derivados de petróleo. Dúvidas não há de que os produtos classificados nas posições 27.13 e 27.15 são derivados de petróleo, porém, cumpre analisar se ambos os produtos são derivados de petróleo abrangidos pela imunidade e para tanto, busca-se a exegese dada pelo Executivo Federal ao comando constitucional que conferiu imunidade aos derivados de petróleo.

Tarefa simples: basta que se verifique, no capítulo 27, o posicionamento tarifário quanto aos produtos dele constantes e que possam ser tomados pelos derivados excluídos da incidência do IPI nos termos do § 3º do art. 155 da Constituição Federal, de 1988 e art. 18 do RIPI, de 1998.

Tal verificação mostrará que, embora a maior parte dos produtos venha com a notação NT (não tributados), alguns são inseridos no campo da tributação e possuem alíquota maior que zero. É o caso das posições tarifárias colocadas em confronto no presente processo que possuem alíquotas de 5% (2715.00.00) e 4% (2713.20.00).

Dito isso, conclui-se que o Executivo Federal houve por bem interpretar a norma constitucional de forma restritiva, ou seja, foram eleitos condicionantes para reconhecimento da aplicação do texto constitucional que jungiu com a imunidade os derivados de petróleo.

Quer dizer, nem todos os derivados de petróleo abrangidos no capítulo 27 teriam sido atingidos pela imunidade, como por exemplo os líquidos para transmissões hidráulicas, os óleos para isolamento elétrico, os demais óleos que devem ser enquadrados na posição residual 'outros' e, ainda, a vaselina.

Retomando o raciocínio: o questionamento da contribuinte está focado justamente na aplicação das alíquotas existentes onde se encontram enquadrados os seus produtos (2713.20.00 e 2715.00.00), posições estas que foram objeto de interpretação restritiva pelo Poder Executivo.

Nesse sentido, quer a contribuinte que os produtos objeto da lide, sejam considerados derivados de petróleo abrangidos pela imunidade e, em consequência, sejam postos à margem da tributação, pugnando a interessada pela ótica de que o comando constitucional não admitiria qualquer interpretação que não fosse a chamada interpretação literal ou declaratória, posicionamento esse contrário à atitude interpretativa do Poder Executivo que entendeu não ser da vontade do legislador agasalhar no instituto da imunidade determinados derivados de petróleo.

A questão posta então seria: o que devemos tomar por prevalente, a tese do cabimento incondicional da ótica da literalidade, defendida pela contribuinte, ou o posicionamento do Executivo para quem impõe-se a visão restritiva do texto constitucional? Porém tal debate é estéril na esfera administrativa, na qual o julgador subsume-se à vinculação que lhe é imposta pelo princípio da presunção de legitimidade dos textos normativos em vigor, ou seja, decide-se administrativamente partindo-se do pressuposto de que todos os comandos normativos em vigência foram recepcionados pelo ordenamento jurídico pátrio.

Não é permitido ao julgador administrativo apreciar questão que venha a perquirir ofensa a princípios constitucionais, tais como o da legalidade, o da isonomia ou da hierarquia das leis, competindo tão somente aplicar o direito tributário positivado na legislação tributária de regência, desde que pautado no entendimento da Secretaria da Receita Federal e enquanto não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Então, a competência do julgador administrativo de 1ª instância está restrita a averiguar a conformidade dos atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis.”

Com estas considerações, nesse ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário manobrado.

Robson José Bayerl

