



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

Processo nº 15983.720006/2016-23
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-005.097 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2018
Matéria IPI
Recorrentes PETROCOQUE S A INDÚSTRIA E COMÉRCIO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011

ERROS NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO. RECONHECIMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Existindo erros na apuração do imposto devido, reconhecido pela própria Autoridade Fiscal de origem em exame de diligência no curso do processo administrativo, deve ser ratificada a exclusão dos valores indevidos do auto de infração.

IPI. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. INCONSTITUCIONALIDADE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

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.

Outrossim, não é possível falar em interpretação conforme à Constituição, pois a aplicação desse instrumento deve respeitar o limite da textualidade do dispositivo analisado, impedindo a criação de uma regra abstrata de conduta descolada da expressão textual da norma, o que ocorreria ao se desconsiderar a literalidade da TIPI que atribui alíquota positiva aos NCMs em questão.

Recurso voluntário e de ofício negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício; e, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto lida em sessão.

(Assinado com certificado digital)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

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

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 2/14) para cobrança de valores devidos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), lavrado em 01/02/2016. No lançamento exige-se o imposto, acrescido de multa de ofício de 75%, bem como juros sobre o principal, somando no montante total de R\$ 30.584.206,63 (trinta milhões, quinhentos e oitenta e quatro mil, duzentos e seis reais, sessenta e três centavos).

Por bem consolidar os fatos ocorridos neste processo até o julgamento de primeira instância, colaciono os principais trechos do relatório do Acórdão n. 14-65.468, exarado pela 8ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento (DRJ) de Ribeirão Preto (RPO), *in verbis*:

De acordo com a narrativa contida no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento – TVF (e-fls. 15/38) que instrui o auto de infração, a fase inicial do procedimento fiscal teve como foco a verificação do correto cumprimento das obrigações relativas às contribuições para o PIS e para a COFINS. Este trabalho culminou na lavratura de auto de infração controlado no processo administrativo nº 15983.720224/2015-87. Encerrada essa fase, o procedimento passou, em seguida, a centrar-se no IPI.

Em relação ao IPI, relata a Fiscalização que o estabelecimento deu saída a produtos industrializados, denominados “coque verde in natura” e “coque calcinado”, classificados nos código 2713.11.00 e 2713.12.00 da TIPI, cujas alíquotas encontram-se definidas em 4%. No entanto, não se verifica recolhimentos do IPI para os mesmos períodos.

Em síntese, apresenta as seguintes constatações e conclusões:

1) Verificação dos débitos de IPI

O art.155, § 3º, da Constituição Federal, dispõe que, “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. O RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), em seu art. 18, IV, § 3º, dispõe que “são imunes da incidência do imposto ... a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País” e que, para enquadrar-se em tal imunidade, “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”.

A imunidade do derivado de petróleo deve atender a dois pressupostos cumulativos: (1) ser classificado quimicamente como hidrocarboneto; (2) ser produzido na etapa de refino do petróleo. Portanto, somente são imunes os produtos obtidos diretamente do refino (derivados básicos, decorrentes da decomposição do petróleo bruto por intermédio de destilação fracionada), excluindo-se, por decorrência, os produtos ulteriormente colocados em circulação mercantil e aqueles que venham a ser obtidos por qualquer processo de industrialização subsequente. Não fosse assim, a imunidade estender-se-ia a todo e qualquer hidrocarboneto derivado de petróleo decorrente das demais fases seguintes de industrialização.

Para a imunidade em tela, deve-se considerar em conjunto os artigos 2º e 18, IV, § 3º do RIPI/2010. Os produtos derivados de petróleo, nos termos da definição do § 3º do rt. 18 do RIPI, foram incluídos na TIPI como não-tributados (NT). Por sua vez, quando não atendida aquela definição, os produtos encontram-se tributados, com alíquota zero ou positiva.

Uma vez classificado como “coque não calcinado” ou “coque calcinado”, códigos NCM 2713.11.00 e 2713.12.00, respectivamente, com alíquota de 4%, o produto não está amparado pela imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

De acordo com as notas fiscais eletrônicas de vendas emitidas pelo contribuinte, verifica-se a ocorrência de saídas de produtos NCM 2713.11 e 2713.12 sem o devido destaque do IPI.

2) Verificação dos créditos de IPI

Constatou-se o aproveitamento de créditos que não devem ser considerados, tendo em vista que:

» a principal matéria-prima utilizada no processo industrial são produtos derivados do petróleo, cujo único tributo incidente em território nacional é o ICMS, ou seja, sem incidência do IPI, o que implica em inexistência de crédito para essas aquisições;

» a entrada de bens/produtos para o imobilizado não gera direito ao crédito de IPI, ao teor do art. 226, I, do RIPI/2010;

» não há direito ao crédito na operação de aquisição de refratários, que são destinados especificamente para a manutenção do forno do estabelecimento industrial;

» não restou comprovado na EFD a cobrança de IPI nas mercadorias/produtos que deram entradas no estabelecimento;

» a fiscalizada reconhece a improcedência do crédito de IPI (R\$ 57.283,36) informado na Ficha 21 da DIPJ.

3) Lançamento de ofício

Com base nas informações extraídas do SPED (escrituração fiscal e notas fiscais), elaborou-se o demonstrativo do Anexo II do TVF (e-fls. 165/334), no qual exibe-se a apuração do IPI devido na saída dos produtos do estabelecimento.

Com fundamento no art. 186 do RIPI/2010, e por infringência ao disposto nos artigos 181, 182, inciso I, alínea b e inciso II, alínea c, 183 e 184, inciso III e artigos 15, 16, 17, 35, inciso II, 189, 190, inciso II, 259, 260, inciso IV, 262, inciso III, do RIPI/2010, lavrou-se o competente auto de infração (e-fls. 3/14) para a exigência do IPI apurado, acrescido de juros e multa de ofício.

Regularmente cientificada do lançamento em 11/02/2016, a interessada, não se conformando, apresentou impugnação (e-fls. 594/616) em 11/03/2016. Aduziu, em sua defesa, as razões sumariamente expostas a seguir.

1) Nulidade da ação fiscal

A ação fiscal violou o art. 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que determina que as decisões administrativas sejam tomadas em até 360 dias, em privilégio ao princípio da eficiência, da razoabilidade e da moralidade da administração pública.

Uma vez que as informações necessárias à ação fiscal foram apresentadas em outubro de 2014, o prazo legal para que a fiscalização analisasse o seu teor findaria em outubro de 2015. Tendo o auto de infração sido lavrado em fevereiro de 2016, há de se concluir que o lançamento de ofício foi efetuado fora do prazo previsto na legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, em sede de recurso repetitivo, que o prazo previsto na Lei nº 11.457, de

2007, refletiu a Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, materializando a garantia constitucional da duração razoável do processo. Julgado sob o rito dos recursos repetitivos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) estão vinculados à referida orientação, por força do Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013, cuja abrangência limitava-se à PGFN, mas que foi ampliada à RFB por despacho do Ministro da Fazenda, publicado no Diário Oficial da União de 02/07/2013.

2) Erro na autuação por inclusões indevidas na base de cálculo do imposto

Apesar da informação do auto de infração de que foi exigido o IPI apenas sobre os produtos indicados na TIPI nas NCM 2713.11.00 e 2713.12.00, note-se que houve incidência da exação sobre operações com produtos sujeitos à alíquota zero ou NT, como os indicados na NCM 2853.00.90 (vapor), NCM 7602.00.00 (sucata de alumínio), NCM 4407.99.90 (sucata de madeira).

Para a apuração do imposto, foram excluídas da base de cálculo todas as operações realizadas que se qualificavam como vendas ao exterior (exportação) e, em seguida, incluídas todas as operações internas realizadas no período, sem se atentar para o fato de que algumas dessas vendas internas estão beneficiadas por alíquota zero ou não são tributadas.

Este erro material ocorre em todos os períodos-base. Em razão deste equívoco, há grave e insanável erro na determinação do montante do crédito tributário alegado como devido, o que resulta em violação ao art. 142 do CTN e ao art. 10, V, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo os quais compete à autoridade administrativa determinar corretamente, como cediço, o montante do crédito tributário.

Para corroborar as alegações, relaciona-se, em anexos da peça impugnatória, as operações de saída de mercadorias ocorridas em janeiro, julho e dezembro de 2011, designados Doc. 4 (e-fls. 674/683), Doc. 6 (e-fls. 697/703) e Doc. 8 (e-fls. 720/727). Acompanhando essas listagens, juntou-se cópia dos DANFE (Documento Auxiliar da Notas Fiscais Eletrônicas) nos anexos Doc. 5 (e-fls. 685/696), Doc. 7 (e-fls. 705/719) e Doc. 9 (e-fls. 729/742).

3) Imunidade tributária dos produtos industrializados pela empresa

Os produtos coque calcinado de petróleo e coque verde de petróleo são produtos derivados de petróleo, conforme laudo técnico expedido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) no anexo Doc. 3 (e-fls. 666/673) e conforme entendimento do próprio Auditor-Fiscal e da jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria.

Por serem os derivados de petróleo imunes à tributação, nos termos da Constituição Federal, os produtos acima não estão incluídos sequer na competência tributária da União Federal quando de origem nacional, motivo pelo qual qualquer previsão de alíquota para tais produtos na TIPI apenas seria aplicável para os casos de importação daqueles bens, como confirmado no único precedente administrativo sobre a matéria.

Imunidade tributária não representa benefício fiscal a ser interpretado restritivamente, conforme sugerido pelo Auditor-Fiscal, mas sim aspecto de definição da própria competência tributária da União Federal, que, obviamente, não poderia ser alterada via Decreto, muito menos mediante interpretação de forma restritiva.

Imunidade tributária deve ser interpretada na sua integralidade, uma vez que guarda relação com os fins sociais mais relevantes eleitos pelo Constituinte Originário, não sendo passíveis de serem suprimidas ou restringidas sequer por Emenda Constitucional, conforme decidido pelo STF, muito menos por interpretação da autoridade administrativa.

Não pretende a impugnante que seja apreciada a constitucionalidade da previsão de alíquota do IPI para os produtos em tela, mas que seja a TIPI interpretada em conformidade à Constituição, reconhecendo-se que tal alíquota aplica-se apenas quando importadas aquelas mercadorias.

Ao final, a impugnante requer seja declarada a nulidade do auto de infração em face das razões expostas. Alternativamente, requer a baixa do processo em diligência para o fim de exclusão dos produtos sujeitos à alíquota zero e NT da base de cálculo do IPI.

Assim, foram os autos distribuídos à relatoria.

Na análise do caso, verificou-se que produtos sujeitos à alíquota zero e produtos NT poderiam ter sido incluídos, de fato, na base de cálculo do imposto devido no ano de 2011. Por este motivo, o processo retornou a DRF/Santos, em diligência, para verificação e confirmação de tal situação e, nessa eventualidade, reapuração do imposto.

Após as providências requeridas, o processo retornou a esta DRJ/Ribeirão Preto com as seguintes informações (e-fls. 767/770):

(...)

5. Isto posto, procedemos a uma acurada análise das planilhas (ANEXO I – Produtos NT e/ou Alíquota Zero) que nos foram, nesta diligência, apresentadas.

Confrontamos estas informações com o arquivo “EFD-IPI” utilizado por nós por ocasião da ação fiscal e consequente lavratura do auto de infração que resultou no IPI. Desta forma, salvo melhor juízo, constatamos que incluímos na base de cálculo valores que, de acordo com a NCM, não são

tributados ou a alíquota simplesmente é zero, por conseguinte não geram para o contribuinte, nesta situação, a obrigação tributária relativa ao pagamento de IPI. para continuidade.

(...)

8. Diante de todo o exposto, o valor originário do auto de infração estará sendo retificado para R\$ 11.642.886,01 (onze milhões, seiscentos e quarenta e dois mil, oitocentos e oitenta e seis reais e um centavo).

Cientificada a interessada dos resultados da diligência, não houve manifestações a respeito.

É o relatório do essencial.

Sobreveio então o Acórdão 14-65.468, da 8ª Turma da DRJ/RPO, dando parcial provimento à impugnação¹ da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. IMPOSSIBILIDADE DE DISTINÇÃO ENTRE PRODUTOS NACIONAIS E PRODUTOS IMPORTADOS NA APLICAÇÃO DA TIPI.

Para fins da imunidade objetiva consignada no art. 155, 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. A indicação na TIPI de uma alíquota aplicável ao produto demonstra absoluta e inequivocamente que o Decreto que regulamenta o IPI entendeu tratar-se de produto tributável. Não cabe estabelecer uma distinção entre produtos importados ou nacionais ao tratar de imunidade tributária, vez que a referida imunidade é objetiva e inexistente esta distinção na Carta Maior ou mesmo na legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

¹ O dispositivo da decisão possui os seguintes termos: "Por todo o exposto, voto por julgar parcialmente procedente a impugnação, apenas para excluir do cálculo do imposto os produtos à alíquota zero e os não tributados."

NULIDADE. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 24 DA LEI Nº 11.457, DE 2007. NORMA PROGRAMÁTICA. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457, de 2007, não se aplica à lavratura do auto de infração, posto que este ato administrativo não se enquadra na categoria de decisão administrativa. Acrescente-se ainda que a determinação do prazo dado pelo dispositivo legal tem mero caráter programático. Trata-se de prazo impróprio, considerando a ausência de qualquer penalidade prevista na lei ante o seu descumprimento.

NULIDADE. ERROS NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, eventuais erros na apuração do imposto devem submeter-se à análise de mérito e dos fatos, não comportando hipótese de nulidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho na parte em que foi sucumbente, por meio de peça recursal de fls. 799/812, repisando os argumentos expostos em sua impugnação ao lançamento tributário unicamente quanto ao mérito (imunidade tributária dos produtos industrializados pela empresa). De seu lado, a Procuradoria da Fazenda Nacional não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

A Contribuinte teve ciência do Acórdão proferido pela DRJ em 02/06/2017, conforme Termo de ciência por abertura de mensagem no DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) de fls. 796 e apresentou em 08/06/2017 o recurso voluntário de fls. 799/812, conforme artigo 33 do Decreto 70.235/72. Assim, o recurso é tempestivo e os demais requisitos de admissibilidade encontram-se preenchidos, então dele tomo conhecimento. Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que aumentou o limite de alçada para R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

Passemos a análise apartada de cada um dos recursos.

1. Recurso de ofício

No que tange ao recurso de ofício, temos o seguinte: sobre os valores cobrados a título de IPI sobre produtos com alíquota zero ou NT, analisando os documentos que deram origem à presente autuação, a DRJ constatou que:

Dentre as objeções apostas pela impugnante encontra-se uma reclamação acerca da existência de erros na base de cálculo do imposto lançado, pois teriam sido ali incluídas operações com produtos sujeitos à alíquota zero ou NT, como os indicados na NCM 2853.00.90 (vapor), NCM 7602.00.00 (sucata de alumínio) e NCM 4407.99.90 (sucata de madeira).

Examinando os documentos acostados aos autos, em especial os denominados Doc. 5, Doc. 7 e Doc. 9, anexos à contestação, verificou-se que a reclamante poderia ter razão em suas observações. Neste sentido, o processo foi baixado em diligência e retornou com esta confirmação. Segundo a diligência efetuada, o lançamento deve ser ajustado de acordo com o discriminado no quadro que se segue.

Nestes termos, há que se reconhecer o erro apontado pela interessada, adequando o lançamento aos valores indicados.

Registre-se que os valores calculados reportam-se à data do lançamento original.

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
01/2011	25/02/2011	602.488,38	75,00	451.866,29	50,43	303.834,89	1.358.189,56
02/2011	25/03/2011	1.124.735,21	75,00	843.551,41	49,51	556.856,40	2.525.143,02
03/2011	25/04/2011	875.835,72	75,00	656.876,79	48,67	426.269,24	1.958.981,75
04/2011	25/05/2011	1.185.309,67	75,00	888.982,25	47,68	565.155,65	2.639.447,57
05/2011	24/06/2011	1.043.594,39	75,00	782.695,79	46,72	487.567,30	2.313.857,48
06/2011	25/07/2011	1.289.189,53	75,00	966.892,15	45,75	589.804,21	2.845.885,89
07/2011	25/08/2011	516.198,45	75,00	387.148,84	44,68	230.637,47	1.133.984,75
08/2011	23/09/2011	1.465.731,25	75,00	1.099.298,44	43,74	641.110,85	3.206.140,54
09/2011	25/10/2011	831.444,10	75,00	623.583,08	42,86	356.356,94	1.811.384,12
10/2011	25/11/2011	960.216,27	75,00	720.162,20	42,00	403.290,83	2.083.669,31
11/2011	23/12/2011	886.011,08	75,00	664.508,31	41,09	364.061,95	1.914.581,34
12/2011	25/01/2012	862.131,96	75,00	646.598,97	40,20	346.577,05	1.855.307,98
Total		11.642.886,01		8.732.164,51		5.271.522,79	25.646.573,31

Percebe-se, então, que não há discussão jurídica sobre os montantes exonerados, que assim o foram porque estavam sendo cobrados erroneamente, conforme admitido pela própria autoridade fiscal de origem e corroborado pela DRJ. Afinal, se a tributação dos produtos em questão (NCM 2853.00.90 - vapor, NCM 7602.00.00 - sucata de alumínio, e NCM 4407.99.90 - sucata de madeira) é zerada pela legislação, suas saídas não poderiam compor a base de cálculo tributável. Dessarte, sem motivos para qualquer reforma do julgamento *a quo* neste ponto, que está de totalmente alinhado com os documentos e informações constantes nos autos.

2. Recurso voluntário

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

O ponto nevrálgico da discussão neste processo consiste em saber se produtos vendidos pela empresa (Coque Verde *in natura* 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” (como consta do laudos técnico juntado ao presente processo), 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 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

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.

do IPI, que expressamente atribui à saída dos produtos comercializado pela Recorrente a tributação pela alíquota de 4%, sem exceções.

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)

Ementa(s)

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. (Processo 13864.720020/2012-24, Acórdão 3401-003.855)

Este mesmo Colegiado julgou a mesma questão, decidindo nos termos propostos no presente voto, nos Acórdãos 3402-003.838 e 3402-003.181.

Dessarte, a questão levantada pela Recorrente poderá ser resolvida pelo Poder Judiciário, competente para declarar a inconstitucionalidade dos atos normativos que não comportem relação de validade com o Texto Constitucional, como ocorreu Processo n. 2006.83.00.001480-3, julgado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª região.

Registro que o artigo 18, inciso IV e §3º do RIPI/2010 não resolve a questão, 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), ou seja, entendendo que esses específicos produtos não são derivados de petróleo englobados pela imunidade. 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.

Outrossim, não é possível falar em *interpretação conforme à Constituição*, como requer a Recorrente, para fazer valer sua pretensão. Isto porque, mesmo partindo dos pressupostos que *i)* tal técnica não se enquadra dentre uma das formas de controle de constitucionalidade, mas sim como simples método de interpretação - o que só seria de fato possível, fora do âmbito do controle direto e abstrato de constitucionalidade; *ii)* e que tal técnica pode ser manejada no âmbito administrativo; ela possui limites.

Com efeito, de acordo com a doutrina especializada sobre o tema, "a aplicação da interpretação conforme a Constituição deve respeitar o limite da textualidade do dispositivo analisado, e tal limite não tem relação com o fato de o texto interpretado ser sucinto, ou admitir a interpretação em dois ou mais sentido, pois o que, na verdade, impede a aplicação da interpretação conforme a Constituição é a possibilidade disso acarretar a criação de uma regra abstrata de conduta descolada da expressão textual da norma".⁴

No presente caso pretende a Recorrente que a Administração dê interpretação contrária à literal disposição da TIPI, que atribuiu aos NCMs em questão a alíquota de 4%, sem nenhuma ressalva quanto à origem do produto. Ou seja, pretende que prevaleça interpretação incabível na literalidade do texto e da vontade manifesta do legislador ordinário. Assim, tal pretensão não se coaduna com a técnica da interpretação conforme à Constituição, mas sim demandaria uma declaração de inconstitucionalidade do texto. Esta, como já consignado acima, o CARF está impedido de efetuar.

Dessarte, não há fundamento para a reversão do Acórdão *a quo* nesse ponto.

⁴ LAURENTIIS, Lucas Catib de. Interpretação conforme a Constituição: conceitos, técnicas e efeitos. São Paulo: Malheiros, 2012.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia à Ilustre Relatora para divergir.

Conforme reconhecido por este colegiado em outras oportunidades, 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 nº02, ousamos discordar.

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

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

Isso se dá especialmente em razão da especial natureza normativa dos Decretos que veiculam consolidações, atribuída por força da Lei Complementar 95/98, que integrou a eficácia do art.59, parágrafo único da Constituição Federal. Tal regramento se depreende do art.13, §1º, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº 15983.720006/2016-23
Acórdão n.º **3402-005.097**

S3-C4T2
Fl. 118

Carlos Augusto Daniel Neto