



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUSHI	.../.../...
C	Do.	14
C	06	2000
		<i>st</i>

Rúbrica

Processo : 10768.022248/97-64

Acórdão : 202-11.828

Sessão : 22 de fevereiro de 2000

Recurso : 111.031

Recorrente : SOCIEDADE TÉCNICA INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A.

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

**IPI** – A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição abriga tão-somente as operações com produtos gerados por processos primários de derivação a partir do petróleo, não alcançando os obtidos através da mistura com outras substâncias. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
SOCIEDADE TÉCNICA INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

*Marcos Vinicius Neder de Lima*  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Tarásio Campelo Borges, Ricardo Leite Rodrigues, Maria Teresa Martinez López, José de Almeida Coelho (Suplente) e Luiz Roberto Domingo.

Eaal/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10768.022248/97-64**Acórdão :** 202-11.828**Recurso :** 111.031**Recorrente:** SOCIEDADE TÉCNICA INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A.

## RELATÓRIO

Contra a SOCIEDADE TÉCNICA INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES S/A. foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/13, tendo em vista a constatação de insuficiência de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no período de janeiro/93 a dezembro/96, decorrente da saída dos produtos “**graxas para lubrificantes**” e “**óleos para transformadores**”, sem o destaque do imposto devido nas notas fiscais da empresa.

Inconformada, a contribuinte interpôs a tempestiva Impugnação de fls. 166/172, alegando em síntese que:

- a) a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 3º, determina expressamente que os derivados de petróleo são imunes quanto à tributação do IPI;
- b) o procedimento fiscal considera que, por conterem apenas pequena quantidade de petróleo, os produtos graxa e óleo não gozam da imunidade tributária conferida pelo artigo 155 da CF;
- c) para demonstrar que os produtos em referência derivam – em sua maior parte – do petróleo, foi anexada aos autos declaração do químico responsável pela confecção dos mesmos. Juntou-se também, para este fim, parecer do Ministério da Infra-Estrutura;
- d) ressalte-se que o “óleo transformador” é originário do refino do petróleo, constituindo-se, deste modo, num genuíno derivado de petróleo;
- e) se a autuada não aproveitou o crédito fiscal por ocasião da aquisição da matéria-prima, na lavratura do auto de infração deveria ter sido abatido o referido crédito com o débito constituído. Assim, como o IPI tem por característica básica a não-cumulatividade - conforme preceitua o artigo 153, § 3º, da CF - viola-se mais uma vez os ditames da Lei Maior; e
- f) o procedimento adotado pela impugnante é legítimo, sendo incontestável a imunidade do IPI sobre os produtos objeto da autuação.



**Processo :** 10768.022248/97-64  
**Acórdão :** 202-11.828

Por fim, para comprovar suas alegações, a impugnante protesta pela produção de provas – por todos os meios admitidos em Direito – sob pena de ver cerceado seu amplo direito de defesa. Requer ainda a insubsistência do auto de infração.

Da análise dos elementos constitutivos dos autos, o Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julga procedente em parte o lançamento consubstanciado no auto de infração, tendo em vista os seguintes fundamentos (fls. 226/233):

- a) Inobstante estarem os produtos “GRAXAS PARA LUBRIFICANTES” e “ÓLEOS PARA TRANSFORMADORES” tributados pela tabela de incidência, aprovado pelo Decreto nº 97.410/88, com a alíquota de 8%, a autuada não destaca em suas notas fiscais o IPI, por se julgar amparada pela imunidade prevista para derivados de petróleo nos termos do artigo 155, parágrafo 3º, da Constituição Federal;
- b) A imunidade tributária em causa deve ser interpretada literalmente conforme preceitua o artigo 111 da Lei nº 5.172/66;
- c) A Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/93, alterou a redação anterior do § 3º do artigo 155 da CF, ao substituir o termo LUBRIFICANTE por DERIVADO DE PETRÓLEO;
- d) O referido dispositivo constitucional, aperfeiçoado pela EC nº 03/93, concede imunidade de IPI ao produto que seja derivado de petróleo, omitindo-se, no entanto, sobre até que estágio do processo de industrialização o mesmo seria considerado como tal. Deve então prevalecer o entendimento de que derivado de petróleo é o produto obtido na fase primária do processo industrializador;
- e) A reunião do ÓLEO LUBRIFICANTE DERIVADO DE PETRÓLEO com os aditivos constitui um novo produto aperfeiçoado para consumo, que configura a industrialização prevista no artigo 3º do RIPI/82, dando origem a um preparado com funções e características próprias;
- f) Dessa forma, as GRAXAS LUBRIFICANTES dos códigos 2710.00.0203 e 2710.00.0299 estão imunes ao tributo até 17/03/93, perdendo a referida imunidade a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 3;
- g) De forma inversa, o ÓLEO PARA TRANSFORMADOR, sob o código 2710.00.9906, por não ser lubrificante, e sim isolante, conforme comprova o Documento de fls. 122, estava sujeito ao IPI até 17/03/93. Após a



Processo : 10768.022248/97-64

Acórdão : 202-11.828

promulgação da EC nº 03/93, esse produto adquiriu imunidade por se caracterizar como derivado de petróleo, consoante a Declaração de fls. 174;

- h) Registre-se que nenhuma prova foi trazida aos autos capaz solidificar os argumentos de que não houve apropriação – por parte da autuada – do crédito fiscal de IPI referente à aquisição de insumos utilizados quando da fabricação dos produtos em tela e que, portanto, deveriam ser aproveitados quando da autuação pelo autor do feito;
- i) Assim sendo, ficam mantidos os valores relativos às GRAXAS dos códigos 2710.00.0203 e 2710.00.0299 a partir do período de apuração de 16/03/93 a 31/03/93, exonerando-se os valores lançados com referência ao período de apuração de 01/01/93 a 15/03/93. Quanto ao ÓLEO PARA TRANSFORMADOR do código 2710.00.9906, ficam mantidos os valores lançados referentes ao período de apuração de 01/01/93 a 15/03/93, exonerando-se os valores lançados com referência ao período de apuração de 16/03/93 a 31/12/96;
- j) O Parecer de fls. 176/184, do Ministério da Infra-Estrutura, não se presta como prova pois não aborda o aspecto tributário, deixando de considerar as modificações químicas que o produto pode sofrer e que venham a alterar-lhe a qualidade e finalidade. Serve tão-somente para o fato a que se propôs esclarecer; e
- k) Plenamente dispensável a perícia solicitada pela impugnante, pelos elementos de convicção já formados pela autoridade julgadora, bem como pela própria impugnação que demonstra o processo de industrialização dos produtos em referência.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância administrativa, a interessada recorre em tempo hábil ao Conselho de Contribuintes (fls. 236/246), instruindo seu recurso voluntário com os Documentos de fls. 247/249. Repisa os argumentos expendidos na peça impugnatória, inclusive o pedido de realização de prova pericial.

É o relatório.



Processo : 10768.022248/97-64  
Acórdão : 202-11.828

### VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Cuida-se da aplicação da imunidade tributária estabelecida no § 3º do art. 155 da Constituição Federal para produtos derivados de petróleo. A recorrente alega que não há incidência de IPI sobre as saídas de seus produtos (graxas), por estarem protegidas pela referida imunidade. O Fisco, por sua vez, entende que a reunião do óleo lubrificante derivado de petróleo com os aditivos constitui um novo produto aperfeiçoado para consumo, que configura a industrialização prevista no artigo 3º do RIPI/82, dando origem a um preparado com funções e características próprias e tributação à alíquota de 8%.

Tem-se, assim, que a questão essencial é precisar qual a amplitude da imunidade assegurada pela regra constitucional prevista no § 3º do artigo 155, destacando em especial a abrangência do conceito de derivado de petróleo a que se refere a norma.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação é conteúdo aprovado na Convenção Internacional (Bruxelas, 14/06/83), à qual o Brasil aderiu em 13/10/86. Como tal, é a base da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias que, por sua vez, é a fonte da implantação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI). Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, a distribuição das mercadorias no Sistema Harmonizado da Convenção tende a neutralidade axiológica. Ou seja, são, todas elas, classificações codificadas segundo critérios técnicos internacionais, visando atender às exigências da uniformização do comércio entre as nações.

Examinando as Notas Explicativas do aludido Sistema Harmonizado (NESH), verifica-se que os óleos de petróleo da posição 27.10 são classificados em três subgrupos: o primeiro se refere aos óleos de petróleo de que se eliminaram certas frações leves por destilação primária; o segundo trata também de óleos, análogos aos primeiros, nos quais os constituintes aromáticos predominam e que se obtém por destilação de hulha, por hidrogenação ou qualquer outro processo. O último subgrupo abrange lubrificantes e óleos obtidos a partir dos óleos dos grupos precedentes alterados por mistura de pequenas quantidades de outras substâncias (produtos para melhorar a untosidade, antioxidantes, antiferruginosos, etc.).

Verifica-se, portanto, que a NESH separa os óleos obtidos por processos primários de derivação do petróleo – dois primeiros grupos – daqueles que são obtidos através da misturas de outras substâncias – último grupo. Pela descrição às fls. 127/129, o processo produtivo da graxa empregado pela recorrente inclui a mistura de outros produtos (sabões, óleos,

<sup>1</sup> IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB) – Revista Dialética nº 12 – p. 57



**Processo :** 10768.022248/97-64  
**Acórdão :** 202-11.828

anti-oxidante, aditivos, etc.) com óleos minerais. Assim, segundo a classificação internacional, as graxas e os óleos primários são espécies diferentes de produtos industrializados.

Examinando o Parecer do Ministério da Infra-estrutura nº 230/92 (fls. 176/183), trazido aos autos pela recorrente, constata-se que nele são elencados os derivados básicos de petróleo para fins do alcance do monopólio estatal previsto no art. 177, incisos III e IV, da Constituição Federal. Dai verifica-se que tal classificação foi elaborada para fim bem diverso do discutido nesse processo e, mesmo que fosse possível aceitá-la, o entendimento contido no Parecer não socorre a pretensão da recorrente, eis que, pelo disposto em seu item 2, à fl. 179, estão excluídos do conceito do monopólio estatal os produtos modificados por aditivação.

A abrangência do conceito de derivado de petróleo já foi apreciada pela Suprema Corte, por ocasião da decisão no Agravo de Instrumento nº 199.516-3, de 09/09/97, assim ementado:

“EMENTA: Agravo regimental. A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição diz respeito às operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, o que não ocorre no caso, em que as operações sobre sacos de matéria plástica, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo, elemento para a fabricação deles, não são, evidentemente, operações referentes a combustível líquido como é o petróleo. Agravo a que se nega provimento.”

Embora a matéria julgada se refira a produto distinto do sob exame, a decisão do Pretório Excelso evidencia que há limitações ao alcance da imunidade para derivados de petróleo. O fato de o produto industrializado conter matéria-prima derivada do petróleo em sua composição não tem o condão de lhe garantir o abrigo da imunidade em comento.

Diz o § 3º do art. 155:

“À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

Verifica-se, da redação do dispositivo mencionado, que o legislador constituinte beneficiou com a imunidade tributária bens e serviços ali especificados, excetuando-se de modo expresso o ICMS e os Impostos de Importação e de Exportação. As mercadorias referidas nesse dispositivo, antes da CF de 1988, estavam sujeitas aos chamados impostos únicos. Eram impostos monofásicos e excluíam a incidência de outros tributos sobre os mesmos produtos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.022248/97-64  
Acórdão : 202-11.828

A origem desses impostos, segundo Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, remonta ao começo do século, a saber:

“a idéia de imposto único é utopia que atravessou quatro séculos e teve ênfase com os Fisiocratas. Tanto nos E.U.A. quanto no Canadá, esse sistema de *sharing revenues* elimina o desperdício decorrente da dupla arrecadação e fiscalização dos mesmos impostos e, ao mesmo tempo, assegura às unidades menores a participação em fontes de receitas que lhe são vedadas. O Brasil inspirado nesses exemplos e por motivos análogos aos que conduziram os países federais indicados, criou imposto único a princípio sobre as atividades mineiras e, depois sobre combustíveis, etc.” (Grifo meu).

Josaphat Marinho<sup>3</sup>, eminent jurista e congressista, destaca ainda os objetivos que levaram os constituintes de 1946 e 1967 a manter a unicidade do imposto sobre tais mercadorias, a saber:

“(...) importa notar, ainda, que as inspirações de ordem econômica se opõem à multiplicação de tributos na área reservada ao imposto único. Recaindo o imposto em atividades essenciais ao desenvolvimento nacional, o constituinte, desde de 1946, pretendeu, justamente, impedir a acumulação de ônus. Daí, também, a renda proveniente do imposto ser partilhada entre as entidades da Federação.”

Dessas lições depreende-se que a taxação seletiva sobre produtos estratégicos para a economia nacional teve como principal objetivo facilitar a arrecadação e fiscalização tributária, ressaltando, assim, o aspecto econômico da tutela constitucional.

Com o advento da Carta de 88, mantiveram-se as linhas básicas de tal imposição tributária, remanescendo as atividades essenciais, elencadas no artigo 155, § 3º, sujeitas à incidência única do ICMS no mercado interno<sup>4</sup>.

Na verdade, os produtos derivados de petróleo são empregados em uma infinidade de produtos, sendo possível afirmar, sem grande medo de errar, que eles estão presentes, em maior ou em menor proporção, na grande maioria dos produtos industrializados fabricados atualmente.

Dessarte, a tese, defendida pela recorrente, que considera derivados de petróleo os produtos que contenham como matéria-prima derivados de petróleo é, a meu ver, inviável.

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed, Editora Forense. p. 310

<sup>3</sup> Parecer - O Imposto Único no Direito Brasileiro, na obra - Aspectos do Imposto Único sobre Minerais, Publicação do Instituto Bahiano de Direito Tributário, 1971, Salvador, BA. p. 126.

<sup>4</sup> Na redação original, excluía-se, ainda, da imunidade o hoje extinto imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e lubrificantes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10768.022248/97-64  
Acórdão : 202-11.828

Anularia a praticidade da técnica impositiva decorrente da incidência única, fugindo a finalidade para qual a norma foi elaborada.

Por esses argumentos, entendo que a referida imunidade abriga tão-somente as operações com produtos gerados por processos primários de derivação a partir do petróleo, não alcançando os obtidos através da mistura com outras substâncias como é o caso da graxa.

Corrobora esse entendimento os precedentes sobre a mesma matéria (Acórdãos nº 202.08.770 e 202.08.968), que solucionaram a lide à luz da tabela de incidência do IPI, que estabelece com não tributáveis (NT) as posições ali entendidas ao abrigo da imunidade em comento.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 de fevereiro de 2000

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA