



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

Processo n° 11613.720153/2011-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.256 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria CIDE - Combustíveis
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 28/03/2011 a 22/07/2011

PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO. O indeferimento do pedido de realização de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando demonstrada a desnecessidade de produção de novas provas para formar a convicção do aplicador.

CIDE-COMBUSTÍVEIS. CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. NAFTA PETROQUÍMICA.

A importação de nafta para fins petroquímicos está sujeita à alíquota zero da CIDE, independentemente de quem era o importador, a partir de 30/12/2003.

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO REVOGADA.

O lançamento tributário é ato administrativo que constitui o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário e, assim, é seu o ônus de produzir provas para respaldar o lançamento fiscal. Presunção prevista no § 5º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001 revogada por superveniência da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Robson José Bayerl. Sustentou pela recorrente a advogada Micaela Dominguez Dutra, OAB/RJ nº 121.248.

ROBSON BAYERL - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Felelon Moscoso de Almeida, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Rodolfo Tsuboi (Suplente).

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração**, situado às *fls.* 01-04, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), incidente sobre a importação de Nafta petroquímica, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, de maneira a totalizar o crédito tributário no valor histórico de R\$ 181.152.961,81.

2. Em conformidade com a descrição dos fatos e enquadramentos legais que acompanha o auto, a contribuinte registrou e apresentou as treze Declarações de Importação - DI relacionadas na fl. 207, registradas no período de março a julho de 2011, sem o recolhimento da Cide-Combustível.

3. Ainda em conformidade com a autoridade fiscal, o importador não é uma Central Petroquímica e produz, principalmente, **gasolina** e **diesel**, produtos excluídos do benefício da alíquota zero pelo art. 1º do Decreto nº 4.940/2003:

Decreto nº 4.940/2003 - Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis) incidente na importação e na comercialização sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à formulação de gasolina ou diesel, constantes da seguinte relação:

Código NCM	PRODUTO
2710.11.41	Nafta petroquímica
2710.11.49	Rafinado de reforma, benzina industrial, pentano, heptano, refinado de pirólise e naftas, exceto nafta petroquímica
2710.11.59	Reformado pesado
2710.19.99	Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, aguarrás mineral, hexano comercial, hexano grau "polímero", iso-parafinas, parafinas normais e óleo tipo "signal oil"
2710.99.00	Outros desperdícios de óleos não contendo difenilas policloradas (PCB), terfenilas policloradas (PCT) ou difenilas polibromadas (PBB)

2901.10.00	Hidrocarbonetos acíclicos saturados
2901.29.00	Hidrocarbonetos acíclicos, não saturados, exceto etileno, propeno, buteno e seus isômeros, buta-1,3-dieno e isopreno
2902.11.00	Cicloexano
2902.19.90	Hidrocarbonetos ciclânicos, ciclênicos ou cicloterpênicos, exceto cicloexano e limoneno
2902.20.00	Benzeno de petróleo
2902.30.00	Tolueno de petróleo
2902.41.00	Orto-Xileno
2902.42.00	Meta-Xileno
2902.43.00	Para-Xileno
2902.44.00	Xilenos mistos de petróleo
2902.60.00	Etilbenzeno
2902.70.00	Cumeno
2902.90.20	Naftaleno
2902.90.30	Antraceno
2902.90.90	Hidrocarbonetos cíclicos, exceto os hidrocarbonetos ciclânicos, ciclênicos ou cicloterpênicos, benzeno, tolueno, xilenos, estireno, etilbenzeno, cumeno, difenila, naftaleno, antraceno e alfa-metilestireno
3814.00.00	C9 aromático, C9 de pirólise hidrogenada, solvente C6C9 hidrogenado, corrente C6C8, solventes para borracha e diluentes de tintas
3817.00.10	Misturas de alquilbenzenos
3817.00.20	Misturas de alquilnaftalenos

4. A Nafta Petroquímica (classificação NCM nº 2710.11.41), inclusa na relação em referência, tem, segundo a autoridade fiscal, **destino incerto**, sendo possível "(...) a produção de gasolina, diesel ou a venda para outra empresa".

5. A fim de sanar a dúvida sobre o destino da mercadoria, alegou a contribuinte que o produto foi importado para **comercialização com Central Petroquímica**:

"Constata-se, assim, que o desentendimento havido entre a fiscalização aduaneira, ao cobrar a CIDE, e o importador, ao se negar a recolhê-la, reside na interpretação do dispositivo legal acima mencionado.

*Em síntese, a questão parece ser a seguinte: **a estatal, que refina petróleo e distribui derivados, enquadra-se no dispositivo de alíquota zero para a nafta quando adquire o produto para comercializá-lo?**"*

6. Segundo o entendimento da contribuinte, o **contrato privado** que estabelece comercialização imediata com uma Central Petroquímica seria condição suficiente para a aplicação da alíquota zero na importação de nafta, a partir de sua interpretação do art. 1º do Decreto nº 4.940/2003, o que foi afastado pela autoridade fiscal uma vez que sua regulamentação foi delegada e efetivada pela RFB por meio da IN SRF nº 422/2004, que tratou da alíquota zero nas aquisições de nafta pelas Centrais Petroquímicas, mas não de refinarias/distribuidoras de derivados de petróleo, colacionando, ademais, condições a serem cumpridas no momento da importação, com exigência de manifestação expressa no corpo da DI. Neste sentido, concluiu nos seguintes termos:

*"(...) se admitida a interpretação que pretende o importador, de gozar do benefícios da alíquota zero, chega-se na absurda **falta de isonomia quanto às exigências para o controle do tributo**. Se uma central petroquímica for importar diretamente nafta, ela deve declarar na DI, expressamente, que sua produção residual de gasolina e diesel não supera o total de 12%. Já se a importação for feita por uma refinaria (caso do importador/Petrobrás), cuja produção de gasolina e diesel é obviamente ampla, nada se exige em termos de condições para o gozo do benefício.*

*O **contrato prévio** que eventualmente a refinaria tenha com alguns de seus clientes Centrais Petroquímicas **parece não ter nenhum valor para apreciação do presente caso**. Primeiro há que se levar em conta que essa não é uma condição estabelecida pela norma, para o gozo do benefício; segundo, deve ser lembrado que o art. 123 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, determina que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.*

Por último, cabe ressaltar que a situação é bem melhor enquadrada na Lei 10.336/2001, com redação dada pelas Leis 10.833/2003/e 11.196/2005, art. 8º-A, §§1º e 2º que prevê a possibilidade de compensação na comercialização da CIDE-combustível recolhida na importação" - (seleção e grifos nossos).

7. Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou **impugnação** acompanhada dos documentos, na qual requereu a realização de perícia, o reconhecimento da improcedência da autuação fiscal e, subsidiariamente, a exclusão da multa de ofício.

8. Em 20/11/2012, foi proferido o **Acórdão DRJ nº 08-24.271** pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), negando provimento à impugnação, cuja ementa abaixo se transcreve:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 28/03/2011 a 22/07/2011

PEDIDO DE PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando esta providência revelar-se prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 28/03/2011 a 22/07/2011

CIDE-COMBUSTÍVEIS. CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. NAFTA PETROQUÍMICA.

A aplicação da alíquota de zero por cento, relativa à Cide-combustíveis, na importação de nafta petroquímica, fica condicionada à comprovação de que a mercadoria será utilizada como insumo na elaboração de produtos diferentes de gasolina ou diesel.

9. A contribuinte interpôs **recurso voluntário**, situado às *fls.* 762 a 802, no qual alegou, em síntese, preliminarmente: **(i)** nulidade do auto de infração em virtude de erro material, vez que os fundamentos apresentados não são compatíveis com o tributo exigido; e **(ii)** nulidade em razão do indeferimento da perícia requerida, que implicou cerceamento de defesa. Quanto ao mérito: **(iii)** a aplicabilidade da alíquota zero nos termos do art. 1º do Decreto nº 4.940/2003 cc. o §3º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001; **(iv)** a ausência de importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda ou de instrumentos previstos na legislação para a terceirização das operações de comércio exterior; **(v)** a dispensa da obrigatoriedade da marcação das mercadorias importadas uma vez que tal obrigação não teria sido regulamentada pela Agência Nacional do Petróleo quando da realização das operações em análise; **(vi)** que mantém rígidos controles do destino da nafta importada, tendo comprovado que o produto foi destinado para a Braskem para formulação de produtos petroquímicos que não gasolina e diesel; **(vii)** que, caso a Braskem, em que pese todo o cuidado da recorrente, por hipótese tenha utilizado a nafta para fins diversos daqueles previstos em contrato e nas notas fiscais, deve ser responsabilizada pelo recolhimento da CIDE nos termos do art. 129 do Código Tributário Nacional; **(viii)** a inaplicabilidade da multa de ofício, com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002, que prevê não se tratar de infração punível a solicitação de reconhecimento de isenção no imposto de importação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

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

1-) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

11. Passo a analisar, em primeiro lugar, a alegação de nulidade do auto de infração lavrado decorrente do fato de seu único fundamento ter sido a contribuinte não se tratar de uma central petroquímica, mas uma importadora de nafta para posterior comercialização com central petroquímica, conquanto este argumento não seria, segundo a alegação do sujeito passivo, condição para o aperfeiçoamento do fato gerador da CIDE no momento da importação da nafta.

12. A recalcitrância diante da contradição entre os fundamentos ou premissas com relação ao respectivo desdobramento lógico e disposição/decisão do acórdão de primeira instância é passível de recurso próprio, os embargos de declaração, de que não se tem notícia de terem sido opostos.

13. Por outro lado, não se configurou, como alega a contribuinte, ofensa à "*(...) estrutura essencial do ato administrativo que exige, entre outros elementos, a compatibilidade entre o motivo declinado e os efeitos por ele produzidos*", mas discordância quanto ao desenvolvimento argumentativo adotado pela decisão recorrida, contra a qual a contribuinte interpôs o presente recurso voluntário e que será objeto de análise oportunamente, *i.e.*, quando do conhecimento do mérito das razões apresentadas, cujo eventual acolhimento não importará, por sua vez, nulidade, mas reforma da decisão recorrida.

14. Necessário se analisar, ainda, o argumento da recorrente no sentido de que o auto de infração padeceria de nulidade pertinente ao indeferimento da perícia requerida, o que teria caracterizado cerceamento de defesa.

15. Em síntese, a recorrente requereu a realização de prova pericial nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o que formulou nos seguintes termos, que recortamos de suas razões de impugnação:

7. PROVAS A SEREM PRODUZIDAS**7.1. JUSTIFICATIVA E REQUERIMENTO PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA CONTÁBIL**

Como se sabe, aos litigantes em processo judicial ou administrativo são assegurados a ampla defesa e o contraditório, consoante o disposto no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal da República, razão pela qual não se pode negar à Impugnante a produção da prova pericial contábil, se esse órgão julgador entender necessária para demonstrar, em definitivo, que toda a nafta importada no período autuado foi vendida à BRASKEM e, ainda, confirmar a relação das importações realizadas e as notas fiscais de venda à BRASKEM, onde consta a indicação do destino da nafta.

Para tanto, nos termos do inciso IV do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, a Impugnante indica como seu perito o profissional a seguir qualificado: Adeilson Ramos de Souza, brasileiro, contador inscrito no CRC/BA sob o nº 18.376-O, CPF/MF nº 326.389.735-72, com endereço em Salvador/BA, à Avenida ACM, 1.113, Pituba, telefones: (71) 3350-6805 e (71) 9972-5916.

16. Tais foram os fundamentos que erigiram o pedido de sua impugnação:

- (a) para fins de prova, seja deferida a realização de perícia e a juntada de todos os documentos apensos à presente impugnação;

17. A autoridade julgadora de primeira instância administrativa indeferiu o pedido realizado, pois entendeu que "(...) a matéria de fato já está, após a realização da diligência, suficientemente esclarecida". Ademais, em virtude de a "BRASKEN" produzir combustível, o exame não reuniria condições de comprovar com razoável grau de certeza que a nafta importada foi ou não utilizada na produção de derivados do petróleo diversos de gasolina ou diesel. Não obstante, tal prova não se fez necessária para a formação da convicção de primeira instância, conforme se esclarece no trecho a seguir transcrito:

"Conforme será minudentemente esclarecido na parte meritória deste voto, a solução do presente litígio prescinde da medida requerida pela defesa. No processo, diligências ou perícias somente são justificáveis quanto a matéria de fato, quando existirem dúvidas relevantes para julgamento da lide e cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos. Tais providências revelam-se prescindíveis quando os fatos já estiverem devidamente esclarecidos no processo, o que ocorreu após a realização da diligência.

É oportuno ressaltar que o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a

determinar de ofício ou a pedido perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio. Todavia, cabe observar que o processo está devidamente instruído com a prova documental suficiente para julgamento da lide, tornando-se prescindível a realização da perícia solicitada; até mesmo em virtude da diligência já realizada, após a qual foram acrescentados diversos elementos de prova ao processo, dos quais a defendente teve conhecimento, manifestando-se a contento a respeito deles.

Agora, no atual estágio, os autos contêm prova de inquestionável valor para a elucidação dos fatos, de modo que referidos documentos, examinados à luz da legislação pertinente, constituem o conjunto probatório necessário e suficiente para formar a convicção do julgador, permitindo que este possa se pronunciar sobre as questões de mérito, conforme apreciado nos fundamentos adiante expostos.

Deixar de determinar perícias desnecessárias decorre de observância de preceito expresso da lei que rege o processo administrativo, em nada ofendendo o princípio do devido processo legal, da verdade material ou da ampla defesa. Com efeito, o princípio do contraditório e da ampla defesa deve ser exercido com os meios e recursos a ela inerentes, sendo que a determinação de diligências ou perícias deve ter finalidade precisa e uma utilidade prática para o processo, sob pena de violar o devido processo legal.

Não faz sentido lógico e, ademais, contraria o princípio do devido processo legal bem como o princípio da eficiência, que rege a Administração Pública, o julgador solicitar perícias inócuas, demandando a realização de investigações e acarretando demora injustificada para o desfecho da lide, sabendo que em nada contribuem para o julgamento do processo, para depois não utilizar os resultados obtidos, uma vez que o litígio agora já pode ser resolvido com base nas provas existentes nos autos, inclusive as decorrentes da diligência realizada, e numa análise jurídica sobre a questão, debruçada sobre a legislação de regência da matéria" - (seleção e grifos nossos).

18. De outro lado, o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que a realização de diligências ou perícias é uma prerrogativa da autoridade julgadora, e não da impugnante, o que afasta a alegação de que o indeferimento de perícia consubstanciaria um cerceamento do direito de defesa:

Decreto nº 70.235/72 - "Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o art. 28 *in fine*".

19. Entendo, ao analisar o pedido de reabertura da instrução formulado pela recorrente, que os quesitos por ela formulados pouco ou nada acrescerão à formação de

minha convicção sobre o caso trazido a conhecimento, alinhando-me à posição do julgador de primeira instância administrativa no sentido de que ela seria plenamente prescindível. A avaliação da necessidade de se realizar a perícia participa da esfera da discricionariedade do aplicador e, assim, faço-me acompanhar de precedentes das três Seções de Julgamento que compõem este Conselho, como se depreende da leitura do Acórdão nº 3201-000.617, de 02/02/2011 (1ª SEJUL), do Acórdão nº 205-01.497, de 03/02/2009 (2ª SEJUL), e do Acórdão nº 103-23.470, de 28/05/2008 (3ª SEJUL).

20. Assim, pelas justificativas acima descritas, dadas as circunstâncias do caso concreto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e nos precedentes ora referenciados, voto pelo indeferimento do pedido de diligência e entendo, ademais, neste particular, não ter havido qualquer prejuízo à ampla defesa da recorrente.

2-) APLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO

21. A questão em disputa se volta à aplicabilidade ou não da alíquota zero na incidência de Cide-Combustível sobre a importação, materializada nas Declarações de Importação em comento, de Nafta Petroquímica, produto classificado na posição nº 2710.11.41 sob os critérios da Nomenclatura Comum do Mercosul.

22. Em resumo, a autoridade fiscal entendeu que isenção prevista no § 4º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, em sua redação original, bem como a previsão da tributação dessas operações com alíquota zero, a partir da alteração do art. 5º da Lei nº 10.336/2001 pela Lei nº 10.833/2003 é **subjéitiva**, aplicando-se apenas às **centrais petroquímicas**.

23. Em que pese tal premissa, entendeu que a aplicação da isenção ou da alíquota zero depende, cumulativamente, da comprovação de um critério **objetivo**, consistente na comprovação de que a Nafta importada não se destinou à produção ou formulação de gasolinas ou diesel.

24. Concluiu a autoridade fiscal, quanto ao aspecto subjéitivo, que a contribuinte ora recorrente não se trata de uma central petroquímica, mas de uma refinaria, e, quanto ao aspecto objetivo, que não logrou êxito em comprovar o destino da Nafta importada, o que o levou à aplicação da presunção disposta nos §§ 5º e 6º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001:

Lei nº 10.336/2001 - Art. 5º (...). § 5º *Presume-se como destinado a produção de gasolina nafta, adquirida ou importada na forma do § 4º, cuja utilização na elaboração do produto ali referido não seja comprovada. § 6º* *Na hipótese do § 5º a Cide incidente sobre a nafta será devida na data de sua aquisição ou importação, pela central petroquímica.*

25. Previamente à análise do caso concreto, insta se delinear o seguinte recorte normativo que rege a matéria: com base nos §§ 3º e 4º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001,

tem o Poder Executivo a faculdade de dispensar o pagamento da contribuição em referência sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolinas ou diesel, identificados nos termos e condições estabelecidos pela ANP.

26. Contudo, há de se observar que a redação original da Lei nº 10.336/2001 foi alterada por superveniência da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

~~Lei nº 10.336/2001 - Art. 5º (...). § 3º As correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à produção ou formulação de gasolinas ou diesel serão identificadas mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.~~

§ 3º O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento da Cide incidente sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel, nos termos e condições que estabelecer, inclusive de registro especial do produtor, formulador, importador e adquirente.

~~§ 4º Fica isenta da Cide a nafta petroquímica, importada ou adquirida no mercado interno, destinada à elaboração, por central petroquímica, de produtos petroquímicos não incluídos no caput deste artigo, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.~~

§ 4º Os hidrocarbonetos líquidos de que trata o § 3º serão identificados mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.

~~§ 5º Presume-se como destinado a produção de gasolina nafta, adquirida ou importada na forma do § 4º, cuja utilização na elaboração do produto ali referido não seja comprovada.~~

~~§ 6º Na hipótese do § 5º a Cide incidente sobre a nafta será devida na data de sua aquisição ou importação, pela central petroquímica.~~

27. Assim, a partir da vigência da Lei nº 10.833/2003, restou revogada a isenção deste tributo, passando a dispensa do seu pagamento a se convolar como faculdade ao Poder Executivo.

28. Houve por bem o legislador, ainda, afastar a previsão do §5º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, o que implica que a falta de comprovação do destino do produto importado passa, a partir de então, a não implicar presunção relativa de descumprimento do requisito objetivo, independentemente de quem era o importador.

29. Em outras palavras, **a partir de 30/12/2003, a dispensa do pagamento passou a ser meramente objetiva**: importar Nafta petroquímico não destinado à formulação de gasolina ou diesel.

30. A alteração legislativa transferiu, ademais, à autoridade competente, o ônus de comprovar que a Nafta importada foi destinada à formulação de gasolina ou diesel.

31. Assim, a não-comprovação de que o produto foi efetivamente destinado à formulação de gasolina ou diesel não opera contra a contribuinte, mas em seu favor.

32. No caso concreto, a decisão objurgada inverteu a lógica legislativa instaurada a partir da alteração promovida pela Lei nº 10.833/2003 ao decidir no sentido de que *"A aplicação da alíquota de zero (...) na importação de nafta petroquímica, fica condicionada à comprovação de que a mercadoria será utilizada como insumo na elaboração de produtos diferentes de gasolina ou diesel"*. Isto porque o período de apuração em referência ocorreu no ano de 2009, posterior, portanto, à vigência do novo diploma legal.

33. O caminho argumentativo escolhido pelos julgadores de primeiro piso comunga com o posicionamento defendido pela autoridade fiscal na fundamentação do auto de infração, conforme se verifica à fl. 11 do presente processo:

"Para esclarecer o imbróglio, deve-se retornar ao Decreto nº 4.940/2003. Nele, o art. 1º estabelece que a alíquota zero se aplica às correntes não destinadas à formulação de gasolina ou diesel. Na relação em que elenca os produtos atingidos encontra-se a nafta. Até esse ponto da norma, tudo leva a crer que o importador é um beneficiário claro da alíquota citada.

O referido Decreto prossegue, com seus parágrafos, buscando delimitar os efeitos do caput do art. 1º. Assim, ficou estabelecido, para as centrais petroquímicas, um percentual de 12% do total produzido pela planta, para a produção de gasolina e diesel, acima do que qualquer aquisição de nafta sofrerá a incidência da CIDE.

Não obstante a preocupação em bem delimitar a incidência sobre a nafta adquirida por uma Central Petroquímica, a norma não fez nenhuma referência explícita ao caso de uma refinaria/distribuidora, como a Petrobrás, adquirir a nafta para comercializar. Assim, a partir, tão somente, da leitura do Decreto 4.940/2003, com as alterações feitas em 2008, não há como se esclarecer a questão. Persiste, portanto, até este ponto da análise, a impressão de que, de fato, o importador parece fazer jus à alíquota zero.

Mas o assunto ainda não se encontra vencido. O parágrafo 5º do Decreto sub oculi delega poder à RFB para regulamentar o assunto, o que foi feito com a IN 422/2004, com alterações posteriores, em função das novas disposições trazidas ao Decreto supramencionado.

0 § 5º, do art. 10-A, da citada IN 422/2003, determina que, na hipótese de importação, as Centrais Petroquímicas farão constar na DI que o volume de combustíveis residualmente produzido de que trata o § 1º do art. 1º do Decreto nº 4.940, de 2003, é inferior a 12% (doze por cento) do volume total da produção decorrente da nafta petroquímica utilizada em seu processo produtivo.

*Assim, tudo leva a crer que a dúvida do contribuinte poderia ter sido resolvida a partir de uma apreciação mais apurada do parágrafo 5º do art. 10-A da IN SRF 422/2004, pois só aí se vê a preocupação da RFB em regulamentar a alíquota zero da CIDE na aquisição de nafta via importação. **Reza o dispositivo a possibilidade de a Central Petroquímica importadora fazer jus à alíquota zero, desde que, in literis, "faça constar na DI que o volume de combustíveis residualmente produzido de que trata o § 1º do art. 1º do Decreto nº 4.940, de 2003, é inferior a 12% (doze por cento) do***

volume total da produção decorrente da nafta petroquímica utilizada em seu processo produtivo". Ou seja, o benefício fica sujeito a duas condições resolutivas: 1. ser o importador uma Central Petroquímica; 2. haver uma declaração expressa na DI sobre a produção residual de gasolina e diesel"
- (seleção e grifos nossos).

34. Observe-se que tal alteração promovida pela Lei nº 10.833/2003 é consentânea, ademais, com o próprio texto constitucional, cujo art. 177 prevê que a alíquota da CIDE-Combustível poderá ser diferenciada ou por produto ou por uso, reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo:

Constituição da República de 1988 - Art. 177. *Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem (...). § 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. § 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: I - a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional; II - as condições de contratação; III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União (...). § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b.*

35. Neste sentido, ademais, o Decreto nº 4.940/2003, que reduziu a alíquota da CIDE-Combustíveis nos seguintes termos:

Decreto nº 4.940/2003 - Art. 1º *Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis) incidente na importação e na comercialização sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à formulação de gasolina ou diesel, constantes da seguinte relação: (...) Nafta Petroquímica, código NCM nº 2710.11.41.*

36. A questão sob exame no caso concreto, a incidência da CIDE-Combustíveis em operações realizadas pela ora recorrente com a Braskem, refere-se a fatos geradores ocorridos entre 28/03/2011 e 22/07/2011.

37. Observe-se que idêntica matéria, referente à mesma contribuinte também com operações realizadas com a Braskem, porém com fatos geradores ocorridos em **19/02/2009**, **26/02/2009** e **20/03/2009**, foi objeto de decisão do Acórdão nº 3302003.128, sob relatoria do Conselheiro Walker Araujo, prolatado pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária desta Seção, em sessão de 16 de março de 2016, que decidiu por **afastar** a incidência do tributo.

38. Ponderou o conselheiro relator, em seu bem fundamentado voto, que *"(...) o cerne da questão é decidir se o produto importado pela Recorrente, posteriormente revendido à central petroquímica Braskem, deve sofrer a incidência da (...) CIDE"*. Para tal tarefa, considerou ser necessário se levar em consideração as *"(...) determinações previstas no §3º, do artigo 5º, da Lei nº 10.336/2001 (com alterações promovidas pela Lei nº 10.833/2003), bem como pela previsão contida no artigo 1º, do Decreto 4.940/2003"*.

39. Citou, ainda, em sua fundamentação, o Acórdão nº 3403-003.122, sob relatoria do Conselheiro Presidente Antonio Carlos Atulim, em sessão de 24 de julho de 2014, da qual participou o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que integra o presente colegiado, tendo-se decidido naquela oportunidade, em decisão unânime, que *"(...) a importação de nafta para fins petroquímicos está sujeita à alíquota zero da CIDE, independentemente de quem seja o importador"*. Transcreve-se trecho do voto em referência, por sua riqueza e acuidade:

"Este colegiado já apreciou questão idêntica envolvendo a PETROBRÁS na assentada do dia 23/04/2013, por meio do Acórdão 3403002.047, de relatoria do ilustre Conselheiro Domingos de Sá Filho com declaração de voto conjunta dos Conselheiros Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

Controverte-se sobre a existência ou não do direito de a recorrente importar nafta com alíquota zero da CIDE, uma vez que já se sabe de antemão que esse produto será vendido a uma indústria petroquímica para fabricação de produtos diferentes de gasolina e óleo diesel. Embora a discussão verse sobre a aplicação da alíquota zero, tanto a fiscalização quanto a DRJ valerem-se da legislação revogada (sobre a isenção), com o objetivo de fazer uma interpretação histórico evolutiva, que culminou na conclusão de que a PETROBRÁS não tem direito de importar a nafta com alíquota zero, basicamente porque o benefício só poderia ser usufruído por centrais petroquímicas e estaria condicionado à comprovação de que a nafta foi aplicada na fabricação de não combustíveis.

Considerando que a PETROBRÁS se dedica às atividades de prospecção e refino, não sendo uma central petroquímica, e que adquiriu a nafta não para utilizá-la como insumo, mas sim para revendê-la a uma central petroquímica, entende o fisco que a PETROBRÁS deveria ter recolhido a CIDE sobre a nafta importada por meio da DI 08/16069063.

Adicionalmente, a fiscalização acrescentou que não há prova de que a nafta importada por meio da DI em questão foi aplicada na fabricação de produtos diversos dos elencados no art. 5º, caput, da Lei nº 10.336/2001.

São esses os pressupostos da autuação: a PETROBRÁS não é central petroquímica; não utilizou a nafta como insumo em seu processo produtivo e não apresentou prova de que a nafta não foi aplicada na fabricação de gasolina ou diesel. Resta então verificar se na Lei nº 10.336/2001 existe

respaldo para a exigência desses requisitos, tidos como descumpridos pela fiscalização. Vejamos.

O critério material da hipótese de incidência da CIDE combustíveis é encontrado nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.336/2001, quais sejam: a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool combustível. Os verbos são "importar" e "comercializar" e os complementos (objetos diretos) das ações de importar e de comercializar são o petróleo e seus derivados, o gás natural e o álcool combustível.

O critério pessoal da hipótese de incidência, encontra-se no art. 2º: "São contribuintes da Cide o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica ..." Observe-se que a teor do art. 3º a tributação recai sobre as "operações" de importação e de comercialização dos produtos relacionados no art. 3º da Lei nº 10.336/2001 efetuadas pelos sujeitos passivos especificados no art. 2º. Por seu turno, a hipótese de isenção da nafta petroquímica foi prevista originalmente no art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.336/2001, que estabeleceu o seguinte: "(..) § 4º Fica isenta da Cide a nafta petroquímica, importada ou adquirida no mercado interno, destinada à elaboração, por central petroquímica, de produtos petroquímicos não incluídos no caput deste artigo, nos termos e condições estabelecidos pela ANP(...)"

Embora a leitura isolada do texto que veicula a isenção possa gerar alguma dúvida no sentido de quem deva praticar a importação ou a comercialização no mercado interno, a análise conjunta desse texto com os textos que estabelecem os critérios material e pessoal da hipótese de incidência não deixa dúvida de que o legislador elegeu como alvo da isenção o critério material, ou seja, as "operações" de importação ou de comercialização, pois o texto do § 4º não citou nenhum dos contribuintes da CIDE. A isenção se aplicava às operações de importação ou de comercialização, independentemente de quem as tivesse praticado, desde que a nafta tivesse como destino a produção de qualquer bem que não fossem os especificados no art. 5º.

Em outras palavras: não há como sustentar que a isenção era subjetiva, se o texto que veiculava a isenção nem de longe citava os sujeitos passivos que seriam desonerados da tributação. A "central petroquímica" não era a destinatária da isenção, mas apenas e tão somente a responsável pelo cumprimento do desígnio legal de não utilização da nafta na produção dos combustíveis previstos no art. 5º, caput. Tanto é assim, que os §§ 5º e 6º do art. 5º estabeleciam que no caso de não comprovação da destinação legal, a CIDE seria devida na data de sua aquisição ou importação pela central petroquímica.

Segundo consta do auto de infração, essa DI foi registrada no dia 10/10/2008. Naquela data já estavam revogados tanto a isenção anteriormente prevista no § 4º, quanto a presunção legal de desvio na destinação, que se encontrava estabelecida no § 5º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001.

(...). Embora à redação original desse decreto tenham sido acrescentados cinco parágrafos ao art. 1º, tal alteração ocorreu por meio do Decreto nº

6.683, de 09/12/2008, ou seja, após o registro da DI em 10/10/2008, e não autoriza a conclusão no sentido que o benefício da alíquota zero se aplica apenas às importações efetuadas por central petroquímica.

Portanto, não tem amparo legal a pretensão fazendária de impedir a PETROBRÁS de efetuar a importação da nafta com alíquota zero, pois nem a lei e nem as normas infralegais estabeleceram que somente a central petroquímica poderia fazê-lo.

Da mesma forma, não existe nenhuma exigência legal condicionando o benefício da alíquota zero à utilização da nafta como insumo pelo próprio importador na sua produção. O art. 8ºA § 2º da Lei nº 10.336/2001, não representa nenhum obstáculo à pretensão da PETROBRÁS importar com alíquota zero, pois o que esse dispositivo legal veda é a utilização, como crédito, do valor da CIDE paga na importação por quem não seja o importador. Em outras palavras: o dispositivo só permite que a central petroquímica utilize como crédito a CIDE paga na importação, se a nafta tiver sido importada diretamente pela própria central petroquímica.

Quanto ao terceiro óbice oposto pela fiscalização, não existe amparo legal para efetuar o lançamento com base na falta de comprovação de que a nafta vendida à BRASKEN não foi aplicada na produção de outros produtos diversos da gasolina ou diesel.

Isto porque a presunção legal do art. 5º, § 5º da Lei nº 10.336/2001, já estava revogada na data da feitura do auto de infração. Não há mais como lançar com base na presunção legal. Além da impossibilidade legal de se utilizar a presunção, está comprovado no processo que a nafta foi vendida a uma central petroquímica, com a ressalva de que só poderia ser utilizada na fabricação de outros produtos que não a gasolina e o óleo diesel. Não há como se exigir mais do que isso da PETROBRÁS.

Em sede de contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional argumentou que a inclusão do art. 8ºA na Lei nº 10.336/2001, por meio da Lei nº 11.196/2005, teria revogado o regime da alíquota zero e instituído o regime de créditos.

A argumentação não procede porque não existe incompatibilidade entre o regime de créditos do art. 8ºA e o regime da alíquota zero do art. 5º, § 3º. Isto porque o regime de créditos deve ser aplicado quando a importação ou a comercialização da nafta correu com pagamento da CIDE, em virtude de não se saber com antecedência a destinação do produto. Nos casos em que já se sabe de antemão que a nafta será vendida a uma central petroquímica para utilização no fabrico de produtos diferentes da gasolina e do diesel, como se deu no caso concreto, a operação de importação ou de comercialização pode ser efetuada com alíquota zero com base no art. 5º, § 3º, da Lei nº 10.336/2001 e no Decreto nº 4.940/2003. Já nos casos em que ocorre o pagamento da CIDE na operação de importação ou de comercialização, e, posteriormente, essa nafta tributada com alíquota positiva venha a ter outra destinação que não o fabrico de gasolina ou diesel, aplica-se o regime de crédito do art. 8ºA da Lei nº 10.336/2001.

Reforça a inexistência de incompatibilidade entre os dois regimes, o fato de terem sido instituídos de forma concomitante pela Lei nº 10.833/2003. Não houve a superveniência alegada pelo ilustre Procurador. A Lei nº 11.196/2005, apenas alterou a redação do art. 8ºA, que havia sido incluído na Lei nº 10.336/2001 pela Lei nº 10.833/2003. Essa alteração foi feita para ampliar as hipóteses de utilização do crédito da CIDE. Na redação original o crédito só podia ser utilizado para abater o PIS e a COFINS. Na nova redação a compensação passou a contemplar qualquer tributo administrado pela Receita Federal.

Por fim, a alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional não pode ser acolhida porque implica considerar ilegal o Decreto nº 4.940/2003, uma vez que mesmo após o advento das Leis nº 10.833/2003 e 11.196/2005, esse decreto continua mantendo a tributação da nafta com alíquota zero, quando destinada a centrais petroquímicas para fabricação de outros produtos que não sejam a gasolina ou o diesel. Como se sabe, o art. 26A do Decreto nº 70.235/72 proíbe este colegiado de negar vigência a dispositivo legal de hierarquia igual superior a Decreto. Desse modo, inexistindo vedação legal, regulamentar ou normativa no sentido de impedir a importação da nafta com alíquota zero pela PETROBRÁS, quando esta empresa destina o produto à venda para a uma central petroquímica, há que se considerar improcedente a autuação. Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso" - (seleção e grifos nossos).

40. Cabe, ademais, consideração a respeito da alegação da contribuinte ora recorrente no sentido de que celebrou contrato com a Braskem com cláusula de alienação com restrições específicas e de que mantém rígidos controles do destino da nafta importada, tendo comprovado que o produto foi destinado para a empresa em referência, o que foi rejeitado pelo acórdão de primeira instância administrativa sob o argumento de que o "(...) art. 123 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, determina que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública".

41. Em que pese a persistência da inoponibilidade, há de se considerar que os contratos têm também o condão de iluminar ou melhor esclarecer a relação econômica subjacente ao direito. O rompimento ou desrespeito ao quanto pactuado consistente em eventual uso de Nafta para fins diversos daqueles previstos em contrato e nas notas fiscais - o que, diga-se, não restou comprovado ao longo do presente processo sequer na diligência efetuada - não deve gerar a responsabilização do terceiro termos do art. 129 do Código Tributário Nacional, mas, quando muito, direito subjetivo contra a parte transgressora. No entanto, a materialização do vínculo entre os contratantes na cláusula restritiva demonstra que, de fato, houve o cuidado da recorrente em limitar ou condicionar a venda à Braskem. O que não se teve notícia, no entanto, diante da ausência de uma norma aplicável por presunção, foi prova do fato constitutivo do direito do Estado de efetuar o lançamento tributário.

42. Este o sentido, aliás, da construção realizada pelo Conselheiro Walker Araújo em torno do ônus de provar o quanto alegado no Acórdão nº 3302003.128, referente ao mesmo caso tratado no presente voto, porém com fatos geradores ocorridos em momentos diversos do ano de 2009 (fevereiro e março):

"(...) o lançamento tributário é ato administrativo que constitui o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário e, assim, é seu o ônus de

*produzir provas robustas para respaldar o lançamento fiscal. O artigo 332, do Código do Processo Civil, aplicado subsidiariamente no processo administrativo, prevê, de forma lógica, que o ônus da prova incumbe (i) ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e (ii) o réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor. No presente caso, **a autoridade fiscal não comprovou de forma contundente o fato constitutivo do seu direito**" - (seleção e grifos nossos).*

43. Assim, com base nos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular.

3-) MULTA DE OFÍCIO

44. A contribuinte requereu, em seu recurso voluntário, o reconhecimento da inaplicabilidade da multa de ofício, com base no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13/2002, que prevê não se tratar de infração punível a solicitação de reconhecimento de isenção no imposto de importação.

45. O objeto da autuação foi o registro e a apresentação das Declarações de Importação sem o recolhimento da Cide-Combustível.

46. Nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, no caso de lançamento de ofício será aplicada a multa de 75% sobre a contribuição não recolhida.

47. Uma vez afastada, no entanto, a cobrança do tributo em discussão, resta prejudicada a matéria referente à multa.

Com base nestes fundamentos, e em prestígio à bem firmada jurisprudência desta Corte Administrativa a respeito da matéria, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

