



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720150/2019-18
ACÓRDÃO	3101-002.070 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	AXA OIL PETROLEO LTDA

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 14/11/2016 a 14/01/2019

TRIBUTAÇÃO REFERENTE AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E À COFINS-IMPORTAÇÃO. DESTINAÇÃO DO PRODUTO IMPORTADO DEFINE ENQUADRAMENTO COMO CORRENTES DE GASOLINA. PRODUTO DESTINADO À ATIVIDADE DE REFINO. NÃO CABIMENTO DA REGRA PREVISTA NO § 8º DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/2004.

A nafta petroquímica importada utilizada como insumo em refinarias de petróleo, mesmo que venha a produzir gasolina ou óleo diesel como produtos de seu refino, não pode ser considerada corrente de gasolina ou de óleo diesel, para os efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, de modo que sua tributação deve seguir a regra geral, com a utilização, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a CofinsImportação, das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Dionisio Carvallhedo Barbosa, Laura Baptista Borges, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado (a)), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente),. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

RELATÓRIO

Com o fim de retratar de forma clara e completa os fatos que gravitam o litígio, adoto o relatório constante no Acórdão Recorrido:

Da fiscalização

Trata o presente processo de contencioso resultado de revisão aduaneira levada a efeito em operações de importação da empresa AXA OIL PETRÓLEO LTDA. Em apertada síntese, entendeu a fiscalização que a empresa fez recolhimentos a menor do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação ao utilizar as alíquotas ad-valorem previstas nos arts. 7º, I, e 8º, I e II, da Lei nº 10.865/2004, quando deveria ter utilizados as alíquotas específicas previstas no § 8º do art. 8º, combinado com o artigo 23, da referida Lei. Em decorrência da aplicação da nova forma de tributação, a fiscalização autuou a impugnante, cobrando diferenças apuradas referentes aos tributos em comento, acrescidos de multa e juros de mora, no valor total de R\$ 568.565.283,12. As operações objeto da autuação foram feitas por conta e ordem da REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A, CNPJ 33.412.081/0001-96, responsável solidária do crédito lançado.

O produto importado por meio das operações autuadas foi Nafta, classificada no código NCM 2710.12.49 e descrita como:

O art. 8º da Lei nº 10.865/2004 trata de tributação do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação da seguinte forma:

“Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

[...]

§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de

petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.” (destaquei)

A Lei nº 10.336/2001, tratando da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), traz uma definição para o que seriam “correntes” de gasolina:

“Art. 3o A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2o, de importação e de comercialização no mercado interno de:

I – gasolinas e suas correntes;

II - diesel e suas correntes;

[...]

§ 1o Para efeitos dos incisos I e II deste artigo, consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP.” (destaquei)

A Resolução da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustível (ANP) nº 05/2012 define formulação de combustíveis como a “produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos” e prevê a possibilidade das refinarias de petróleo exercerem a atividade de formulação de combustíveis, conforme a seguir:

“Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

[...]

VII - Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos.

[...]"

“Art. 15. As refinarias de petróleo e centrais de matéria-prima petroquímica com suas atividades autorizadas pela ANP poderão exercer a atividade de formulação de combustíveis.”

Segundo concluiu a fiscalização, à luz dos aludidos normativos, a nafta importada pela fiscalizada era totalmente utilizada pela refinaria adquirente por conta e ordem na produção de gasolina, o que implicaria deduzir que o produto importado tratava-se de uma corrente de hidrocarboneto e que esta atuava como formulador de combustível. Aduziu também que mesmo se tivesse sido utilizada como insumo no processo industrial de refino, não restaria excluída a

possibilidade da nafta importada ter sido posteriormente utilizada como corrente de gasolina por mistura mecânica na sua formulação.

Ao final, definiu a questão com o entendimento que a legislação leva em conta a mera possibilidade, não importando se a nafta foi efetivamente utilizada na produção de gasolina, passando ou não previamente por um processo de destilação ou outro procedimento, bastando, por outro lado, que exista a possibilidade de ser utilizada em mistura mecânica para a produção de gasolina para que seja considerada uma corrente de gasolina.

Para reforçar seus argumentos, a fiscalização recorreu ainda à previsão de marcação de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel para fins de dispensa de pagamento da CIDE prevista nos §§ 3º e 4º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, concluindo que, uma vez que a nafta importada não foi marcada, presume-se a sua utilização na formulação de gasolina e, conseqüentemente, a sua tributação referente ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação na forma prevista no § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

De fato, tem-se que a nafta importada não fora objeto de marcação junto à ANP, conforme demonstrado nos autos. Desta forma, a fiscalização entendeu tratar-se de nafta definida como corrente de gasolina e apurou as contribuições para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação com alíquotas específicas, por unidade de volume do produto, na forma do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, com a redução prevista no § 5º do art. 23, inciso I, daquela lei, implementada pelos Decretos nº 5.059/2004, nº 8.395/2015 e nº 9.101/2017, o que culminou no auto de infração atacado.

Da impugnação - AXA

A interessada AXA OIL PETRÓLEO LTDA tomou ciência do auto de infração aos 16/10/2019, conforme Termo de Abertura de Documento às e-fls. 903 e apresentou impugnação em 01/11/2019 (e-fls. 917 a 933).

Em sua defesa, a impugnante argumenta, em síntese:

1. Que importou, por conta e ordem de REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A, produto conhecido como NAFTA classificado no código NCM 2710.12.49.
2. Que o produto importado consiste em insumo utilizado para a realização de refino de petróleo e conseqüentemente a produção de combustíveis.
3. Que o termo “correntes” (de gasolina) expresso no § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 está associado a insumos utilizados pelos formuladores de combustíveis líquidos para a produção de gasolina.
4. Que os hidrocarbonetos de petróleo e nafta utilizados como insumo pelas refinarias não se amoldam na definição de correntes.
5. Que a atividade exercida pela adquirente é a de refino e não a de formulação de combustíveis.

6. Que o legislador teria optado por delegar à ANP a tarefa de definição do termo “correntes” e que esta o teria associado a insumos adquiridos por formuladores de combustíveis, nunca por refinarias.

7. Que além do erro quanto à forma de tributação cometido pela fiscalização, a multa de 75% sobre o valor devido a título de principal a ela imputada apresenta caráter confiscatório, o que é vedado pela CF/88.

Apresenta, dentre outros documentos, Ofício e Memorando por meio de que considera que a ANP se manifesta em sentido favorável ao seu entendimento. Destaque-se ainda relatório de vistoria técnica por meio de que a ANP atesta o exercício da atividade de refino pela REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A.

Ao final, requer nos seguintes termos:

“Diante do demonstrado e comprovado, a Impugnante requer seja cancelado integralmente o Auto de Infração, haja vista a mercadoria importada pela Impugnante e aqui autuada se tratar de insumo que é levado ao refino, conforme já definido pela ANP (Docs. nºs 02 e 03), órgão responsável pelo preenchimento da norma tributária em branco, quando da classificação do termo correntes.

Subsidiariamente, caso superados os argumentos supra, seja, ao menos, revista a multa aqui aplicada, ante seu caráter confiscatório.”

Da impugnação - MANGUINHOS

A solidária REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A tomou ciência do auto de infração aos 16/10/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem às e-fls. 905 e apresentou impugnação em 14/11/2019 (e-fls. 1034 a 1046).

A defesa apresentada guarda enorme semelhança à peça de impugnação da AXA OIL PETRÓLEO LTDA, razão pela qual deixa-se de tecer maiores detalhamentos no presente relatório, uma vez que os argumentos, elementos de prova e pedidos são os mesmos. Passa-se ao voto.

Ato contínuo, por unanimidade de votos, a DRJ deu provimento a impugnação da ora Recorrente e, de conseguinte, cancelou o lançamento. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 14/11/2016 a 14/01/2019

TRIBUTAÇÃO REFERENTE AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E À COFINS-IMPORTAÇÃO. DESTINAÇÃO DO PRODUTO IMPORTADO DEFINE ENQUADRAMENTO COMO CORRENTES DE GASOLINA. PRODUTO DESTINADO À ATIVIDADE DE REFINO. NÃO CABIMENTO DA REGRA PREVISTA NO § 8º DO ART. 8º DA LEI Nº 10.865/2004. CRÉDITO EXONERADO. RECURSO DE OFÍCIO.

A nafta petroquímica importada utilizada como insumo em refinarias de petróleo, mesmo que venha a produzir gasolina ou óleo diesel como produtos de seu refino, não pode ser considerada corrente de gasolina ou de óleo diesel, para os efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, de modo que sua tributação deve seguir a regra geral, com a utilização, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Crédito tributário exonerado e recurso de ofício interposto.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A matéria foi devolvida ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscal para confirmação do julgado.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Depreende-se do relatório que toda a cobrança objeto do auto de infração (diferença de PIS-importação e Cofins-importação sobre a Nafta código NCM 2710.12.49), foi extinta pela DRJ por ocasião do julgamento da impugnação da empresa, ora Recorrida.

Com isso, a empresa foi exonerada ao pagamento de R\$ 769.200.538,40 e decisão da DRJ submetida a remessa necessária.

Em vigor desde 01/02/2023, a Portaria nº 2 do Ministério da Economia de 18/01/2023, alterou o limite de alçada para interposição de Recurso de Ofício de R\$ 2,5 milhões para R\$ 15 milhões de reais, sendo considerado para fins de conhecimento o valor exonerado pela DRJ na data de apreciação do Recurso pelo CARF, segundo disposto Súmula CARF nº 103, infra transcrita:

Súmula CARF nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nesse sentido, voto pelo conhecimento do Recurso de Ofício (remessa necessária).

Sem delongas, o principal ponto para o deslinde do litígio é certificar se a nafta importada é para produção de gasolina e correntes ou não e, assim, certificar a alíquota aplicável se *ad valorem* (inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865/2004) ou a da regra geral.

A matéria foi muito bem delimitada e conduzida pela DRJ que, por sua vez caminhou alinhada a Solução de Consulta Cosit nº 310/2019, na qual figurou como consulente a empresa Refinaria de Petróleo de Manguinhos S.A, responsável solidária nos presentes autos.

No Parecer foi definido o alcance da definição “correntes”, restando claro que a nafta não se confunde com a gasolina para fins de aplicação do art. 8º da Lei nº 10.865/2004¹, destaco o seguinte ponto do Parecer:

29. Assim, a nafta petroquímica importada utilizada como insumo em refinarias de petróleo, **mesmo que venha a produzir gasolina ou óleo diesel como produtos de seu refino, não pode ser considerada corrente de gasolina ou de óleo diesel, para os efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, de modo que sua tributação deve seguir a regra geral, com a utilização, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.**

A decisão ainda alinha-se ao pronunciamento do judiciário no bojo do Agravo de Instrumento nº 0016785-90.2015.4.03.0000/SP (processo de origem nº 0001754-51.2015.4.03.6104), de autoria da empresa Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A (responsável solidária - Recorrida). A referida empresa logrou êxito obtendo tutela jurisdicional para recolher os tributos inerentes a importação da nafta nos molde do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 e, por isso, a União Federal agravou da decisão, que mantida incólume em grau recursal (trânsito em julgado em 2017). Colaciono a ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECISÃO RECORRIDA QUE CONDICIONA O CUMPRIMENTO DA ANTECIPAÇÃO DE TUTELA À ADIÇÃO COMPULSÓRIA DE MARCADORES NOS INSUMOS IMPORTADOS. IMPOSSIBILIDADE. MEDIDA QUE IMPÕE OBSTÁCULO AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE COMERCIAL DA IMPETRANTE. RECURSO PROVIDO - Trata-se de agravo de instrumento interposto pela UNIÃO em face da r. decisão judicial concessiva da antecipação da tutela judicial para declarar a inaplicabilidade do artigo 8º, § 8º, da Lei nº 10.865, de 30.4.2004, quanto à incidência da contribuição PIS/COFINS - importação, e, ainda, quanto ao recolhimento da CIDE-Combustíveis sobre os insumos de que tratam os itens NCM 2710.12.49 (Naftas, outras) e NCM 2707.99 (óleos com predomínio de constituintes aromáticos, outros, outros, outros), sujeitando-os à metodologia de incidência aplicável à matérias-primas em geral, inclusive a respeito da sistemática de não-cumulatividade.

- A UNIÃO pretende exercer o seu direito de exigir tributos sobre NAFTA (NCM 2710.12.49 - Outras) e AROMÁTICOS (NCM 2707.99.90), especialmente das contribuições ao PIS/COFINS na importação, na forma do artigo 8º, § 8º, da Lei n. 10.865, de 30.4.2004, bem como da CIDE-Combustíveis, com fulcro nos artigos 2º e 3º da Lei n. 10.336, de 19.12.2001.

¹ § 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido. (Vide Medida Provisória nº 1.157, de 2023)

A questão de fundo envolve a classificação química da NAFTA (NCM 2710.12.49 - Outras) e dos AROMÁTICOS (NCM 2707.99.90), eis que as partes litigam a respeito da inclusão ou não desses produtos nas chamadas CORRENTES DE GASOLINA.

- A UNIÃO defende a tese da incidência fundamentada em conceitos absolutamente técnicos, eis que afirma categoricamente que a NAFTA é um hidrocarboneto líquido derivado de petróleo, e assim, ao lado dos AROMÁTICOS, deveria ser classificada como correntes de gasolina independentemente de sua destinação ou utilização. Porém, a conclusão da agravante não pode ser extraída das normas do artigo 8º, § 8º, da Lei n. 10.865, de 30.4.2004, e dos artigos 2º e 3º da Lei n. 10.336, de 19.12.2001), eis que ao estabelecerem a hipótese de incidência tributária não fizeram referência expressa à NAFTA e aos AROMÁTICOS.

- O elemento objetivo dos fatos geradores das contribuições do PIS/COFINS-importação e da CIDE-importação recai, expressamente, sobre as "*gasolinas e suas correntes*". Não há menção à NAFTA ou aos AROMÁTICOS, razão por que não cabe ao interprete incluí-los no rol da incidência fiscal, pois não há suporte jurídico válido para a interpretação nesse sentido, uma vez que não se trata de evidenciar a vontade da lei ou do legislador, que não editou norma expressa sobre o assunto, mas, isto sim, conhecer a natureza química dos componentes envolvidos.

- Ademais a regra do § 1º do artigo 3º da Lei n. 10.336, de 19.12.2001, estabelece que a incidência da CIDE no caso das chamadas "correntes" alcança "*os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP*". Dessa forma, o Legislador Federal fixou de antemão que seriam considerados para fins de incidência tão somente as "correntes" resultantes de hidrocarburetos formados a partir de mistura mecânica. Todavia, conforme se extrai dos autos, a agravada constitui refinaria de petróleo e, no intuito de exercer a sua atividade econômica, utiliza-se em seu parque industrial de processamento da matéria-prima por colunas de destilação e não mecanicamente.

- A suspensão da exigibilidade do crédito tributário se apresenta afinada com a razoabilidade da discussão posta nos autos originários, razão por que é de rigor a manutenção da r. decisão agravada, concessiva da antecipação dos efeitos da tutela judicial.

- Negado provimento ao agravo de instrumento.

Assim, com o fim de manter coerente e das decisões proferidas pela Autoridade Administrativa, a exemplo da Solução de Consulta supra citada, e até por concordar com a decisão acertada da DRJ, que adoto as razões de decidir para solução do caso, com amparo inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023:

A controversa consiste na aplicação do disposto no § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, que estabelece hipótese em que o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação devem ser tributados com base em alíquotas específicas, calculadas por unidade de volume do produto, em lugar da tributação com base em alíquotas ad-valorem, conforme tratado nos arts. 7º e 8º, caput, da referida norma.

Para deslinde da questão, uma vez que a nafta não se confunde com gasolina, mas existe a possibilidade de ser considerada uma corrente daquela, faz-se mister discorrer sobre as correntes de gasolina de que trata o § 8º do referido art. 8º da Lei nº 10.865/2004:

§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.” (destaquei)

Tem-se que a correta definição do alcance da expressão “correntes” (de gasolinas) de que trata o dispositivo legal em comento foi abordada na Solução de Consulta nº 310 – COSIT, de 18/12/2019, cujo interessado questionador foi a REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A, responsável solidária do auto de infração ora contestado. Uma vez que adota-se aqui posicionamento concordante com o entendimento manifestado por aquela Coordenação Geral de Tributação, passa-se a transcrever excerto decisivo da referida Solução de Consulta para a deslinde da presente controversa:

“Em que pese a Lei nº 10.865, de 2004, não ter definido o que deve ser entendido como "correntes", isso foi feito pela lei instituidora da Cide-Combustíveis, em caso idêntico ao da Lei nº 10.865, de 2004. Assim definiu o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001:

3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:

I – gasolinas e suas correntes;

II - diesel e suas correntes;

III – querosene de aviação e outros querosenes;

IV - óleos combustíveis (fuel-oil);

V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e

VI - álcool etílico combustível.

§ 1º Para efeitos dos incisos I e II deste artigo, consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP. [sem grifo no original]

24. Apesar de tal conceito legal ser perfeitamente aplicável ao caso em tela, cabe mencionar a definição de "correntes intermediárias" estabelecida pela Agência Nacional do Petróleo (ANP), na Resolução ANP nº 16, de 10 de outubro de 2010:

Correntes Intermediárias: são as correntes geradas em Unidades de Processo de Refinaria de Petróleo ou Unidades de Processamento de Gás Natural, que são processadas ou tratadas em outras Unidades de Processo desses complexos industriais ou são misturadas para a formulação de combustíveis. [sem grifo no original]

25. Observa-se daí que o termo "corrente", na indústria do petróleo, tem um significado amplo, representando qualquer fluxo líquido ou gasoso de hidrocarbonetos parte do processo de refino do petróleo ou do processamento de gás. As denominadas correntes intermediárias são uma classe específica de correntes que não são produtos finais (por isso intermediárias) e que serão processadas ou tratadas em outras Unidades de Processo ou misturadas na formulação de combustíveis.

26. Contudo, para efeitos de aplicação do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 (alíquotas ad rem na importação), o uso do termo "correntes" (de gasolina e de óleo diesel) deve ser feito de modo mais restrito, conforme o estabelecido no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001.

27. Assim, quando o legislador se refere a "gasolina e suas correntes" e a "óleo diesel e suas correntes", ele está se referindo a misturas de hidrocarbonetos líquidos, de fluxos internos ou efluentes de Unidades de Processo de Refinaria, com composição semelhante à da gasolina ou do óleo diesel, e que poderiam resultar, por meio de um simples processo mecânico de mistura, sem a necessidade de processos industriais mais elaborados, a exemplo do craqueamento, em misturas de hidrocarbonetos com a especificação técnica da gasolina ou do óleo diesel.

28. Isso quer dizer que, para efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 (tributação com alíquotas ad rem), é a destinação dada ao produto que vai determinar se se trata ou não de uma corrente de gasolina ou de óleo diesel, nos termos do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001. Se for utilizado na formulação de gasolina ou de óleo diesel, por meio de um simples processo mecânico de mistura, será considerado uma corrente de gasolina ou de óleo diesel. Se for utilizado na produção de derivados de

petróleo, mesmo de gasolina ou de óleo diesel, em um processo industrial mais sofisticado, normalmente em refinarias de petróleo, o produto não é considerado uma corrente de gasolina ou de óleo diesel.

29. Assim, a nafta petroquímica importada utilizada como insumo em refinarias de petróleo, mesmo que venha a produzir gasolina ou óleo diesel como produtos de seu refino, não pode ser considerada corrente de gasolina ou de óleo diesel, para os efeitos do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, de modo que sua tributação deve seguir a regra geral, com a utilização, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Nota-se que o que o legislador buscou equiparar à gasolina, em termos de tributação para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação, empregando o conceito de “correntes” (gasolinas e suas correntes), foram as correntes de hidrocarbonetos utilizadas em simples processos de mistura mecânica, sem a necessidade de processos industriais mais elaborados, para a obtenção de gasolina. Destaque-se que o conceito legal de “correntes”, definido no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336/ 2001, não contempla a hipótese de mera “possibilidade”, diferentemente de como entendeu a fiscalização.

A destinação do produto é que o caracteriza ou não como correntes de gasolina. Caso seja importado para utilização na formulação de gasolina, por meio de um simples processo de mistura mecânica, será enquadrado no conceito de correntes de gasolina. Em caso contrário, foge do conceito legal estabelecido no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336/2001, estando submetido à “regra geral” de tributação do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com incidência de alíquota ad valorem, tal como tratado no art. 8º, caput, da Lei nº 10.865/2004.

Diferentemente do que entendeu a fiscalização, não importa se, após a atividade de refino, são geradas correntes intermediárias que possam vir a ser utilizadas na formulação de gasolina. Assim como concluiu a COSIT na aludida Solução de Consulta, a importação de nafta petroquímica, para utilização como insumo de refinaria de petróleo, é tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e pela Cofins-Importação com a incidência das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Destaque-se que a conclusão não diz respeito à importação promovida por refinaria de petróleo e sim à importação de produto para utilização como insumo de refinaria de petróleo, estando portanto implícito o exercício da atividade de refino por ela realizada e não a simples formulação de combustível. Assim, em que pese a previsão de refinarias de petróleo poderem exercer a atividade de formulação, tal como levantado pela fiscalização, caso o produto importado seja submetido a processos industriais elaborados típicos do refino, não se há de aplicar o disposto no § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, não importando se, ao final do refino, será transformado em gasolina.

Não assiste razão à fiscalização ao concluir, com base nos relatórios de produção de derivados de petróleo extraídos, que a nafta importada pela fiscalizada era totalmente utilizada pela refinaria adquirente por conta e ordem na produção de gasolina e que, assim, deduz-se que esta atuava como formulador de combustível. Ora, a atividade de formulação de combustível, conforme definido na Resolução ANP nº 05/2012, consiste na produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, conforme a seguir transcrito:

“Art. 2º [...] VII - Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos”.

Conforme ficou demonstrado no Relatório de Vistoria Técnica elaborado pela ANP (e-fls. 1015 a 1026), a REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A exerce efetivamente a atividade de refino. Não há elementos nos autos que evidenciem a produção de gasolina por meio de formulação de combustíveis a partir da nafta importada por parte da refinaria.

Da mesma forma, tem-se por incongruente concluir que a falta da marcação prevista para fins de possibilitar usufruir dispensa de pagamento da CIDE, conforme §§ 3º e 4º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, tem o condão de determinar a caracterização do insumo como “correntes” de gasolina, de que trata o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, para fins de tributação do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

A aludida “marcação” consiste na aplicação de produtos químicos inertes, adicionados em pequenas quantidades nas formulações, que permitem rastrear e identificar a origem e a qualidade dos combustíveis, sem alterar as suas propriedades físico-químicas. Vide a Resolução ANP nº 3/2011:

“Art. 1º Fica instituído o Programa de Marcação Compulsória de Produtos em todo o território nacional e regulamentados os termos e condições dispostos no § 4º do art. 5º da Lei nº 10.336, de 2001, que determina a identificação mediante marcação dos hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou óleo diesel.

Art. 2º Para os fins desta Resolução ficam estabelecidas as seguintes definições:

[...]

II - produtos de marcação compulsória (PMC): Solventes e eventuais derivados de petróleo indicados pela ANP;

III - marcador: substância identificável, qualitativa e quantitativamente, e que, após adicionada aos PMC, resulte em concentração máxima de 1 ppm para cada método analítico aprovado pela ANP, e não interfira nas características físico-químicas e no grau de segurança para manuseio e uso

dos PMC, considerando-se Marcador único ou conjunto de Marcadores de um mesmo fornecedor;" (destaquei)

A aludida Lei nº 10.336/2001, trata em seu art. 5º, §§ 3º e 4º, da possibilidade de dispensa, não destinados à formulação de gasolina ou diesel e da necessidade de "marcação" desses produtos.

"§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 4o Os hidrocarbonetos líquidos de que trata o § 3o serão identificados mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)" (destaquei)

Por sua vez, a formulação de combustíveis, tal como visto, nos termos da Resolução da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustível (ANP) nº 05/2012, consiste na "produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos".

"VII - Formulação de Combustíveis: produção de combustível líquido, exclusivamente por mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos."

Tem-se, assim, que a CIDE normalmente incide sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos, conforme alíquotas definidas no art. 5º da Lei nº 10.336/2001, e que os referidos §§ 3º e 4º, daquele artigo, estabeleceram a possibilidade de dispensa de pagamento no caso ali especificado, o que foi implementado pelo Poder Executivo por meio do Decreto nº 4.940/2003. Há de se destacar que, dentre as correntes de hidrocarbonetos líquidos, existem as correntes de gasolina e outras correntes de hidrocarbonetos líquidos. As correntes de gasolina, como visto anteriormente, com definição dada pelo § 1º do art. 3º da lei em comento, são "...os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas [...], de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP".

Assim, como exceção ao pagamento da CIDE incidente sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos, a legislação facultou ao Poder Executivo a sua dispensa, mediante identificação por marcação, desde que não destinados à formulação de gasolina ou diesel. Em outras palavras, as correntes de gasolina, aquelas utilizadas em mistura mecânica para a produção de gasolinas (formulação), não podem ser excepcionadas ao pagamento da CIDE e, portanto, não estão sujeitas à marcação. Mais que isso, o art. 4º da Resolução ANP nº 3/2011 expressamente veda a presença de marcador na gasolina:

“Art. 4º Fica vedada a presença de Marcador na gasolina, no óleo diesel e no querosene de aviação.

Parágrafo único. A identificação da presença do Marcador na gasolina, no óleo diesel ou no querosene de aviação, pelo método estabelecido pela ANP, caracteriza infração à legislação vigente, sujeitando o infrator às penalidades previstas na Lei nº 9.847, de 1999, e no Decreto nº 2.953, de 28 de janeiro de 1999, sem prejuízo das responsabilidades civil e penal.”

De tal forma, pode-se inferir que a constatação de marcação de uma corrente de hidrocarboneto líquido qualquer implica não ser esta uma corrente de gasolina, posto que seria vedado marcá-la. Por outro lado, não se pode concluir que diante de eventual constatação de corrente de hidrocarboneto líquido não marcada necessariamente se trata de uma corrente de gasolina, pois, como visto, o que confere tal classificação é a sua utilização em mistura mecânica para a produção de gasolinas, sem submissão a processos industriais mais elaborados, não a falta de marcação.

A questão da marcação ou não gera efeitos tributários diretos em relação à dispensa de pagamento da CIDE. Já em relação à tributação do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, matéria discutida no presente processo, há de se ter cautela com relação à atribuição de um possível efeito indireto, posto que o § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/ 2004 não guarda relação com a marcação, mas sim com o conceito de correntes de gasolina.

§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.” (destaquei)

O que se percebe, tanto na legislação que institui a CIDE (Lei nº 10.336/2001) quanto na que trata do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação (Lei nº 10.865/2004), é a intenção do legislador em dar um tratamento diferenciado, mais penoso, seja à importação direta de gasolina, seja à de suas correntes, provavelmente por estas serem insumos muito próximos da transformação naquela, sem submissão a processos industriais mais elaborados, bastando apenas uma simples mistura mecânica para tal.

Uma vez que não restou caracterizado se tratar de correntes de gasolina, a nafta importada deve ter o tratamento dado pela regra geral, com a utilização das alíquotas ad valorem estabelecidas no inciso I do caput do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, tal como fez a impugnante.

Quanto à aplicação da multa de ofício correspondente a 75% do valor devido a título de principal, tida pelas impugnantes como de caráter confiscatório,

sendo esta decorrente do lançamento dos créditos relativos ao PIS/Pasep-Importação e à CofinsImportação, uma vez que estes são cancelados, automaticamente aquela também o é, razão pela qual se abstém de apresentar maiores considerações às alegações feitas a esse respeito pelas impugnantes.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício mantendo integralmente a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa