



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15563.720010/2015-51
ACÓRDÃO	3402-012.341 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIBRA ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. LUBRIFICANTES.

São imunes da incidência do IPI os derivados de petróleo, dentre os quais os óleos lubrificantes classificados nos códigos 2710.1931 e 2710.1932, com a notação de não tributados (NT) na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542/2002.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem sintetizar o presente processo, peço vênia para adotar o relatório da Resolução n.º **3402-003.136**, de agosto/2021, de lavra da então Conselheira Maysa Sá:

Trata-se de auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI (e-fls. 1147 a 1178), lavrado em 27 de janeiro de 2015 (e-fl. 1179), relativamente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2010, em razão da falta de destaque do IPI em notas fiscais de saída, de falta de estorno ou estorno a menor de créditos indevidos, de registro de créditos básicos indevidos e de utilização indevida de créditos de período anterior (esta última infração, somente relativa ao período de janeiro de 2010).

As infrações apuradas pelo fiscal responsável foram descritas no termo de verificação fiscal TVF de e-fls. 1124 a 1146. Em suma, são as seguintes:

g.1. Infração Saldo Credor de Período Anterior Indevido 63. No Livro Registro de Apuração do IPI RAIPI, para o mês de janeiro de 2010, há registro de saldo credor transferido do período anterior no importe de R\$ 18.160.569,67.

64. No entanto, após reconstituição da escrita no curso do procedimento fiscal que deu origem ao processo administrativo nº 15563.720204/2013-95, cujo demonstrativo encontra-se anexo juntamente com o respectivo Auto de Infração, apurou-se saldo devedor, no mês de dezembro de 2009, no valor de R\$ 460.721,02.

65. Constatou-se, assim, utilização de saldo credor de período anterior indevido, no total de R\$ 18.160.569,67, o que constitui infração à legislação do imposto e impõe a reconstituição da escrita, a partir do mês de janeiro de 2010, desconsiderando-se o saldo credor utilizado indevidamente.

g.2. Infração Crédito Básico Indevido 66. De acordo com o que foi apurado no tópico "f.2. Da Apuração e Classificação dos Créditos", o contribuinte efetuou no RAIPI registro indevido de créditos do imposto, por este ter sido calculado em desacordo com a TIPI vigente à época do fato gerador, como é o caso de entradas não tributadas, tributadas à alíquota zero, imunes e isentas, o que configura infração à legislação do imposto.

67. Tais valores encontram-se indicados no demonstrativo intitulado "Demonstrativo de Apuração e Classificação dos Créditos de IPI", na coluna "Apuração e Classificação dos Créditos de IPI/Desconsideração de Créditos/Alíq.Div.TIPI".

g.3. Infração Falta de Estorno de Crédito 68. Também em conformidade com o que foi apurado no tópico "f.2. Da Apuração e Classificação dos Créditos", o contribuinte deixou de efetuar no RAUPI o estorno de créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos não tributados pelo IPI (NT), o que configura infração à legislação do imposto.

69. Anote-se que os percentuais dos créditos anulados pela Fiscalização foram apurados na forma do art. 3º da IN SRF nº 33/1999 e de acordo com o demonstrativo "Cálculo dos Percentuais de Saídas de Produção do Estabelecimento".

70. Os valores dos créditos indevidos encontram-se indicados no demonstrativo intitulado "Demonstrativo de Apuração e Classificação dos Créditos de IPI", na coluna "Apuração e Classificação dos Créditos de IPI/Desconsideração de Créditos/Saída NT".

g.4. Infração Inobservância da Alíquota Aplicável e Falta de Destaque do IPI.

71. Após apurados valores do IPI não lançados pelo contribuinte, conforme relatado no tópico "f.3. Da Apuração dos Débitos", o contribuinte foi intimado a esclarecer a razão e a fundamentação legal de não ter efetuado o destaque do imposto e seu respectivo registro no RAUPI (Termo de Intimação Fiscal nº 432/2014).

72. Contudo, conforme exposto nos tópicos "f.4. Da Intimação do Contribuinte Relativa a Falta de Destaque de IPI" e "f.5. Do Produto Lubrax Industrial AV60 IN", não logrou êxito em apresentar justificativa válida para a falta de destaque do imposto.

73. Alegou, em síntese, quanto ao produto "Lubrax Industrial AV60 IN", estar amparado pela imunidade prevista no artigo 155, §3º, da Constituição Federal, a qual não se aplica ao produto em questão, pelas razões expostas pela Fiscalização no tópico "f.5".

74. Configurou-se, assim, infração à legislação do IPI, consubstanciada na saída de produtos tributados, com inobservância da correta aplicação da alíquota prevista na TIPI e o respectivo lançamento do imposto.

75. Todos os valores passíveis de lançamento de ofício relativos a este tópico encontram-se indicados na coluna "IPI Não Destacado" do "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO Falta de Destaque do IPI TOTAIS MENSAS".

g.5. Da Reconstituição da Escrita 77. Face às infrações apuradas, será necessário reconstituir a escrita do contribuinte, a partir de janeiro de 2010, o que se fará em conformidade com os demonstrativos anexos ao Auto de Infração lavrado para fins de constituição de ofício do crédito tributário.

78. Anote-se que, na reconstituição da escrita, como "Outros Créditos ou Débitos a Incluir na Reconstituição da Escrita", foram efetuados os seguintes ajustes: a) Anulação do estorno efetuado no RAIPI no PA 07/2010, no valor de R\$ 20.671.843,76, que corresponde exatamente à soma dos valores pleiteados através de PERDCOMP para o 4º trimestre/2009, o 1º trimestre/2010 e o 2º trimestre/2010 (R\$ 7.943.610,03 + R\$ 6.551.945,74 + R\$ 6.176.287,99); b) Anulação do "Crédito Indevido – IPI" lançado a débito no RAIPI no PA 11/2011, no valor de R\$ 18.307.134,93, por se referir a crédito indevido anterior a 2011 e portanto já tratado em procedimentos fiscais anteriores.

Em sua Impugnação, o Contribuinte alegou o seguinte:

Em relação à primeira infração acima mencionada (item "g.4" do TVF), alegou que os produtos em questão seriam imunes ao IPI, à vista do disposto no art. 155, § 3º, da Constituição Federal.

O entendimento da Fiscalização, baseado, no art. 18, § 3º1, do RIPI/2002 (Decreto n. 4.544, de 2002), estaria equivocado, uma vez que "a redação da norma apresentada não leva ao entendimento de que derivado de petróleo seja somente o produto produzido na etapa de refino". Acrescentou:

O que a norma visa evitar é que se busque a imunidade de produtos essencialmente não derivados de petróleo, mas que tenham em sua composição elementos derivados de petróleo, a exemplo do plástico, que tem como matéria-prima o polietileno (derivado de petróleo).

Nesse contexto, deveriam ser levadas em conta as disposições da Lei n. 9.478, de 1997 ("Lei do Petróleo"), art. 6º, III, que classifica como derivados do petróleo os "produtos decorrentes da transformação do petróleo".

Acrescentou que não haveria transformação dos produtos (NCM 2710.1993) no estabelecimento, uma vez que haveria apenas adição de

antioxidante, mantendo-se a mesma classificação fiscal na saída. O produto adquirido da refinaria seria o "óleo isolante naftênico", classificado como tributado, mas com saída sem destaque do IPI, em razão da imunidade, o que nunca foi contestado pela Fiscalização.

Alegou juntar cópia de relatório técnico do Instituto Nacional de Tecnologia INT, citando parte da conclusão, segundo a qual o produto teria 98,2% de hidrocarbonetos em sua composição e apenas 1,2% do aditivo BHT, com classificação do produto na posição 2710.1993 da TIPI.

(...) Quanto à segunda infração falta de estorno de créditos de entradas de produtos "NT" – ("g.3"), alegou que a Fiscalização teria considerado seu estabelecimento como não contribuinte do IPI para tal efeito.

(...) Citou trechos de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Carf sobre a classificação de produtos "NT", concluindo que a saída de produtos imunes permitiria a manutenção dos créditos, citando o Ato Declaratório Cosit n. 7, de 2000, a IN SRF n. 33, de 1999 e o art. 195, § 2º, do RIPI/2002.

Segundo a Interessada, "no caso de exportação dos referidos óleos lubrificantes teríamos produtos com notação 'NI' cuja apropriação dos créditos seria autorizada, demonstrando a necessidade de revisão da Súmula 20 do CARF". Afirmou, ainda, que várias soluções de consultas da 7ª Região Fiscal teriam confirmado tal entendimento.

(...) Em relação à terceira infração (créditos indevidos de entradas não tributadas, de alíquota zero, imunes e isentas – "g.2"), apresentou as seguintes alegações:

No documento intitulado "Demonstrativo de Apuração e Classificação dos Créditos de IPI na coluna "Apuração Classificação dos Créditos de IPI/Desconsideração de Créditos/Alíq. Div. TIPI, anexo ao Auto de Infração, a autoridade fiscal relaciona os produtos que ingressaram no estabelecimento sem tributação e que, portanto, não geram direito de crédito. Em outras palavras, a autoridade fiscal informa ter a ora impugnante efetuado no RAIPI registro indevido de créditos do imposto em razão de entradas não tributadas.

No entanto, observando a coluna "Descrição Nota .Fiscal" do mesmo demonstrativo vimos se tratar de entradas de "TAMBOR METAL". Como se pode notar a partir das notas fiscais de aquisição do 'tambor metal', tal produto está classificado na NCM 7310.10.90, e, de acordo com a mesma TIPI vigente à época, possuía alíquota de 5%. Na coluna "Dados dos Itens das Notas Fiscais Conforme Planilha do Contribuinte/Valor IPI" podemos

verificar que houve destaque de IPI nas notas fiscais de aquisição. Anexamos à presente defesa, por amostragem, as notas fiscais de aquisição n° 4399, 4405 e 4407 onde se demonstra que foram destacados o IPI nos valores de R\$1.034,60, R\$855,69 e R\$809,01, respectivamente (anexo 12).

Assim, não se trata de entradas não tributadas, como entendeu a autoridade fiscal, mas de entradas tributadas. Desse modo, a escrituração do referido crédito é legítima, tendo em vista a idoneidade dos documentos fiscais de aquisição acima referidos.

Relativamente à quarta infração (redução do saldo anterior, à vista do processo 15563.720204/2013-95 "g.1"), alegou que "a validade desses créditos é discutida no processo administrativo n. 15563.720204/2013-95, cuja discussão ainda não se encerrou nas searas administrativa e judicial".

Por fim, alegou ser nulo o lançamento, considerando a seguinte consideração da Fiscalização, no TVF:

"[...] a quantidade e o percentual de cada um dos insumos empregados indistintamente na industrialização de produtos tributados, isentos e não tributados, foram efetuados cálculo para apuração proporcional dos créditos a serem desconsiderados e dos créditos passíveis de ressarcimento, com base no valor das saídas dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, na forma do art. 3º da IN SRF 33/99 [...]" (...). Em relação aos PER/DCOMP apresentados, alegou que a conclusão da Fiscalização, contida no final do TVF, de que caberia o indeferimento dos ressarcimentos seria equivocada, uma vez que no próprio TVF (item 34), teria sido reconhecido que parte das suas saídas não seria de produtos NT.

A referida Impugnação foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/Ribeirão Preto/SP, com o reconhecimento da legitimidade dos créditos relativos às entradas do produto "tambor metálico", constantes do demonstrativo de e-fls. 951-1106, e para excluir a parcela da multa incidente sobre o IPI não destacado em nota fiscal, calculada na forma isolada, que foi incorretamente lançada. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CRÉDITOS BÁSICOS DE IPI. ESCRITURAÇÃO DE VALOR MAIOR DO QUE O CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA APLICÁVEL. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO EM RELAÇÃO A PRODUTOS NÃO DERIVADOS DO PETRÓLEO. NÃO CONTESTAÇÃO. Torna-se definitiva a

matéria não contestada expressamente pelo contribuinte na manifestação de inconformidade. SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR. MATÉRIA DISCUTIDA EM OUTRO PROCESSO. EFEITOS. Aplicam-se os efeitos das decisões exarados no processo próprio, relativamente a matéria nele discutida e que tenha reflexo na determinação do imposto devido no processo em análise. RELATÓRIO FISCAL. REFERÊNCIA AOS EFEITOS DA AÇÃO FISCAL SOBRE PERDCOMPS DE OUTROS PROCESSOS. EFEITOS. A apuração do saldo credor ressarcível, objeto de declaração de compensação, embora deva levar em conta o resultado do julgamento do auto de infração que tenha implicado a redução do saldo, somente pode ser examinado por despacho decisório próprio. IPI. MULTA SOBRE O IPI NÃO DESTACADO EM NOTA FISCAL. ERRO NA APURAÇÃO DA MULTA EXIGIDA NA FORMA ISOLADA. Verificado erro na apuração da multa incidente sobre o IPI não destacado em nota fiscal pelo contribuinte lançada de forma isolada, impõe-se o reconhecimento de ofício de sua improcedência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 IPI. CRÉDITOS DE INSUMOS EMPREGADOS EM PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. APLICAÇÃO DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN E INTERPRETAÇÃO SUPERADA. Descabe o afastamento da imposição de penalidades e da cobrança de juros de mora, relativamente à observância de norma complementar de direito tributário já superada administrativa e judicialmente, à época do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CRÉDITO DE IPI. MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM EMPREGADOS EM PRODUTOS IMUNES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO. A impossibilidade de manutenção de créditos, relativamente a entradas de insumos empregados em produtos imunes, é questão pacífica no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento de recurso repetitivo. IMUNIDADE. DERIVADOS DE PETRÓLEO. Em prestígio ao princípio da hierarquia e da vinculação, não cabe aos órgãos administrativos negar aplicação aos atos normativos expedidos regularmente. A imunidade relativa aos derivados de petróleo restringe-se aos hidrocarbonetos decorrentes do refino. A indicação de uma alíquota aplicável de 5% ao produto demonstra absoluta e inequivocamente que o Decreto que regulamenta o IPI entendeu ser o produto tributável. Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte Em razão da sucumbência parcial da Fazenda Pública, o processo foi devolvido ao CARF para reexame da matéria em Recurso de

Ofício. Ao mesmo tempo, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em que repisa as razões da sua impugnação.

O julgamento foi convertido em diligência em razão de envolver valores discutidos no PAF nº 15563.720204/2013-95, nos seguintes termos:

Assim sendo, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que retornem os autos à DRF para verificação do término do julgamento administrativo do PAF nº 15563.720204/201395. Caso seja verificado o término do seu julgamento nas instâncias administrativas, que seja informado o teor final da decisão acerca do saldo apurado no PA de Dezembro/2009 ou que, estando em trâmite o processo administrativo, que este aguarde a resolução daquele para retorno dos autos a esta turma para julgamento.

Em cumprimento à Resolução, juntou-se cópia da decisão da DRJ no mencionado processo, em fls. 1460/1482. (e-fls. 1.487/1.493) Naquela oportunidade, o processo foi novamente convertido em diligência para aguardar a decisão definitiva no referido PAF nº 15563.720204/2013-95. Nos termos da resolução:

Desse modo, voto por NOVA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que este processo permaneça sobrestado até a decisão administrativa FINAL no PAF nº 15563.720204/201395, devendo a autoridade fiscal certificar o seu trânsito em julgado administrativo, com remessa da decisão final a este Conselho. (e-fl. 1.494) A decisão final naquele processo foi anexada aos presentes autos (e-fls. 1.508/1.526), no qual o recurso de ofício não foi conhecido por não atingir o valor de alçada e o recurso voluntário foi negado por maioria de votos. A r. decisão da DRJ naquele processo igualmente reconheceu "a legitimidade dos créditos relativos às entradas do produto "tambor metálico". Foi ainda anexado aos autos a negativa de seguimento do Recurso Especial interposto pela empresa (e-fls. 1.498/1.504) contra o qual não foi interposto agravo (e-fl. 1.506).

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

Retornado o processo a este Colegiado, à época com outra composição, nova resolução foi proposta, a fim de que fosse informado neste processo os reflexos concretos no presente Auto de Infração da decisão definitiva parcialmente favorável ao sujeito passivo proferida no processo n.º 15563.720204/2013-95, identificando o valor do saldo credor de anos anteriores a ser considerado na presente autuação (item g.1. da autuação - Infração Saldo Credor de Período Anterior Indevido), bem como a fiscalização se manifestasse quanto à alegação

constante do item III.6 do Recurso Voluntário, esclarecendo se foram considerados no presente trabalho fiscal, quando da reconstrução da escrita fiscal, os produtos tributados para os quais o creditamento na aquisição de insumos teria eventualmente sido admitida como válida.

Cumprida a diligência supracitada às fls. 1702/1705.e manifestando-se a recorrente sobre o relatório de diligência fiscal às fls. 1716/1717, seguiu este processo para novo julgamento.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

PRELIMINAR – SOBRESTAMENTO E JULGAMENTO CONEXO

Inicialmente, frise-se que este processo restou devidamente sobrestado em razão do julgamento do PAF n.º 15563.720204/2013-95, conforme relatório de diligência fiscal cumprido nos autos do PAF n.º 15563.720010/2015-51, cujo julgamento está acontecendo de maneira conjunta com os PAFS DE N.º 16682.900256/2013-50 e N.º16682.900255/2013-13, sendo o resultado aplicado aos três processos.

Pragmaticamente, conforme bem ressaltado no cumprimento de diligência fiscal gerado por este processo, chegou-se a conclusão de que:

Em atenção ao item (i) da Resolução n.º 3402-003.136, importa salientar, primeiramente, que o Acórdão proferido em 10/05/2016 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), no PAF n.º 15563.720204/2013-95, julgou procedente em parte a impugnação de lançamento. Não tendo sido alterada posteriormente e constituindo-se em decisão final, este Acórdão da DRJ deverá balizar a informação ora prestada. É o que se depreende do Voto da Conselheira que elaborou a Resolução.

Passa-se, pois, à apreciação das implicações do julgado no crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

5. Conforme “Tabela 4” e “Tabela 5” constantes do corpo do aludido Acórdão, em que pese a exoneração parcial da exigência, restou saldo devedor no Período de Apuração dezembro/2009 no importe de R\$ 81.798,22. Também a reconstituição da escrita fiscal naquele processo, por ocasião da autuação, apontou saldo devedor, ainda que em valor distinto.

6. Havendo saldo devedor em dez/2009 atestado em decisão definitiva, o saldo inicial a ser considerado no presente processo deve ser nulo.

7. Foi justamente com esse objetivo, o de anular o saldo credor de anos anteriores escriturados no RAIP, no total de R\$ 18.160.569,67, que foi imputada a infração “g.1. Infração - Saldo Credor de Período Anterior Indevido” indicada no TVF do presente processo, em vista do que esta mesma Fiscalização havia apurado no processo administrativo nº 15563.720204/2013-95, ou seja, saldo devedor em dezembro de 2009.

(...)

Conclui-se, portanto, que a decisão definitiva proferida no proc. adm. nº 15563.720204/2013-95 harmoniza-se com a providência inicial tomada pela Fiscalização ao anular o saldo credor transferido de dezembro de 2009. Logo, não traz consequências para o presente Auto de Infração, particularmente em relação ao saldo credor de períodos anteriores, que deve ser zero. (grifos meus)

Logo, não havendo créditos a serem aproveitados do PAF de nº15563.720204/2013-95, passo a análise do mérito em si da questão.

DO MÉRITO

A previsão para a imunidade dos tributos em discussão nos autos está prevista no art. 150, VI da Constituição Federal.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Ao disciplinar a matéria o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7.212/2010 definiu o escopo de aplicação das operações derivadas de petróleo para efeito da imunidade:

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

...

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

...

§ 3º Para fins do disposto no inciso IV, entende-se como derivados do petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominado refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos (Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, art. 6º, incisos III e V). (grifo nosso)

São derivados do petróleo, para fins da imunidade referida, os produtos decorrentes do processo industrial (refino) em que o petróleo é matéria-prima. Por conseguinte, observa-se que os produtos aqui discutidos estão sob os números de NCM 2710.1931 (óleos lubrificantes sem aditivos) e 2710.1932 (óleos lubrificantes com aditivos), sendo, portanto, óleos derivados do petróleo ou de minerais betuminosos, incluídos, então, na hipótese da imunidade.

Contudo, é importante ressaltar que a súmula nº 20 do CARF põe fim a essa discussão:

Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta